



CÍNTIA DE ALMEIDA

**O ORÇAMENTO COMO FERRAMENTA PARA A GESTÃO DE RECURSOS FINANCEIROS NO
TERCEIRO SETOR: um estudo nas organizações do estado do Rio Grande do Norte.**

**NATAL/RN
2007**

CÍNTIA DE ALMEIDA

**O ORÇAMENTO COMO FERRAMENTA PARA A GESTÃO DE RECURSOS FINANCEIROS NO
TERCEIRO SETOR: um estudo nas organizações do estado do Rio Grande do Norte.**

Dissertação de Mestrado, apresentada ao Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Orientadora: Prof^a. Dr^a. Aneide Oliveira Araújo, para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis, na Área de Concentração: Mensuração Contábil, Linha de Pesquisa: Gestão do Terceiro Setor

NATAL /RN

2007

Catálogo da Publicação na Fonte. UFRN / Biblioteca Setorial do CCSA

Divisão de Serviços Técnicos

Almeida, Cíntia de.

O orçamento como ferramenta para a gestão de recursos financeiros no terceiro setor : um estudo nas organizações do estado do Rio Grande do Norte / Cíntia de Almeida. - Natal, 2007. 141 f.

Orientadora: Prof^a. Dr^a. Aneide Oliveira Araújo.

Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis.

1. Contabilidade - Tese. 2. Terceiro Setor - Tese. 3. Gestão - Tese. 4. Recursos financeiros - Tese. I. Araújo, Aneide Oliveira. II. Universidade de Brasília. III. Universidade Federal da Paraíba. IV. Universidade Federal de Pernambuco. V. Universidade Federal do Rio Grande do Norte. VI. Título.

RN/BS/CCSA

CDU 657 (043.3)

CINTIA DE ALMEIDA

O ORÇAMENTO COMO FERRAMENTA PARA A GESTÃO DE RECURSOS FINANCEIROS NO
TERCEIRO SETOR: um estudo nas organizações do estado do Rio Grande do Norte.

Aprovada em 05/12/2007

BANCA EXAMINADORA

Profª. Drª. Aneide Oliveira ARAÚJO (UFRN)

(Presidente)

Profª. Drª. Marcelle Colares OLIVEIRA (UFC)

(Membro Externo)

Profª. Drª. Érika dos Reis Gusmão ANDRADE (UFRN)

(Membro Interno)

A Izaíra Luiz de Almeida, grande exemplo de força e determinação.

AGRADECIMENTOS

A Deus, pelo dom da vida e me presentear com a saúde e força necessárias para cada novo dia.

A Izaíra, mãe, amiga, pelos cuidados e aos meus irmãos Ana Kelly, Ana Cristina, Edna Klésia e Daniel por tudo o quanto me ensinaram e pelo apoio em todos os momentos. Ao cunhado Jairo Airton, pela força e todos os conselhos e também a todos os meus sobrinhos: Dálete, Gleyson, Glenderson, Álefe, Gilson e Zaine, motivo de grande felicidade em minha vida.

A Terezinha Machado e Pedro Machado (*In Memoriam*) pelos cuidados e exemplos que levarei para toda a vida e também a toda a família por me receber sempre com muito carinho.

A Carlos Barba, que me ensinou muito, principalmente que ser pai é acima de tudo um amigo.

A Adriana Steppan, irmã, amiga e grande incentivadora, pelos conselhos e injeções de ânimo que em muito me ajudaram. Como também a Gerlando Augusto, por sua amizade e carinho. Os amigos são a família que Deus nos permite escolher.

A Cássia Olak, pelos conselhos e o compartilhar de conhecimentos no Terceiro Setor.

A Dr^a. Aneide Oliveira Araújo, pela orientação, como também aos professores do programa, por todas as experiências e conhecimentos compartilhados.

A Ridan, pelo apoio e presteza durante o mestrado.

Aos colegas da turma do mestrado, Lúcia, Ribamar, Robério, Cícero, Magela e em especial a Tiago Echternacht, pelo presente de sua amizade e pelo fortalecimento desse laço durante todo o mestrado, bem como a toda a sua família pela acolhida tão carinhosa. Não tenho palavras para agradecer o quanto fizeram por mim.

Às organizações participantes da pesquisa, pelo tempo dedicado ao questionário, bem como pela boa vontade ao fornecer as informações que enriqueceram a pesquisa.

Enfim, a todos os amigos que souberam compreender as minhas ausências e acreditaram junto comigo na concretização desse objetivo.

“Ao superar obstáculos e ao encetar transformações necessárias para a conquista de seus ideais, cada um é provocado a ser herói/heroína de si mesmo e de sua própria saga.”
(Leonardo Boff)

RESUMO

Este estudo tem por objetivo analisar como tem sido a utilização do orçamento na gestão de recursos financeiros do Terceiro Setor em organizações situadas no estado do Rio Grande do Norte. Para isso, foi verificado se as organizações pesquisadas fazem uso do orçamento em sua gestão financeira e se a adequação dessa utilização permite um melhor planejamento, direcionamento e controle de seus recursos. A escolha do tema deve-se ao fato de que a utilização do orçamento, juntamente com demais relatórios contábeis, permite uma gestão financeira mais adequada às necessidades das Organizações, auxiliando na prestação de contas, direcionando na utilização dos recursos financeiros, bem como definindo os valores necessários à execução dos projetos e à sobrevivência dessas entidades em tempos futuros. Os dados utilizados foram obtidos por meio de questionários, preenchidos por gestores de 12 (doze) entidades do setor. A pequena quantidade de participantes justifica-se pelo fato das organizações não serem localizadas de acordo com os dados constantes no cadastro, além de outros responsáveis não aceitarem participar da pesquisa. Após a análise descritiva dos dados foi aplicado o Teste Exato de Fisher para a verificação das hipóteses. Pode-se concluir, para a amostra investigada, que: a maior parte das organizações assume fazer uso do orçamento, muito embora as incoerências nas respostas e, também, na verificação das hipóteses demonstram que essa utilização não tem sido adequada às necessidades de uma gestão financeira eficaz nas Organizações do Terceiro Setor.

Palavras-chave: Orçamento. Terceiro Setor. Contabilidade.

ABSTRACT

This study has as aim to analyze the utilization of the budget as an instrument for the management of financial resources in the Third Sector in organizations situated in the state of Rio Grande do Norte. To this purpose it was verified if the organizations researched do use of the budget in its financial management and if the adaptation of that utilization permits a better planning, addressing and control of its resources. The choice of the subject it's because to the fact of that the utilization of the budget, jointly with too accountancy reports, it permits an appropriate financial management to the needs of the Organizations, helping in the installment of you count, directing in the utilization of the financial resources, as is defined the necessary values to the execution of the projects and to the survival of those entities in future times. The facts utilized were obtained through questionnaires, that were filled by agents of 12 (twelve) entities of the sector. The small quantity of participants it's because the fact of the organizations will not be located according to the facts that are evident in the register, beyond others responsible will not accept to participate of the research. After the descriptive analysis of the facts it was applied the Exact Test of Fisher for the verification of the hypotheses. It is possible to conclude, by the investigated sample, that: most of the organizations is going to do use of the budget, a lot although the incoherence in the answers and, also, in the verification of the hypotheses show that this utilization has not been adequate to the needs of an efficient financial management in the Organizations of the Third Sector.

Key-words: Budget. Voluntary Sector. Accounting.

LISTA DE ABREVIATURAS

ABONG	Associação Brasileira de Organizações Não-Governamentais
AFINCO	Administração e Finanças para o Desenvolvimento Comunitário
BNDES	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
BP	Balanco Patrimonial
CCF	The Christian Children's Fund
CEBAS	Certificado de Entidade de Assistência Social
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CNAS	Conselho Nacional de Assistência Social
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPI	Comissão Parlamentar de Inquérito
CPMF	Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DFC	Demonstração de Fluxo de Caixa
DIPJ	Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica
DMPL	Demonstração de Mutações do Patrimônio Líquido
DMPLS	Demonstração de Mutações do Patrimônio Líquido Social
DOAR	Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos
DRE	Demonstração de Resultado do Exercício
FAF	Financial Accounting Foundation
FASB	Financial Accounting Standards Board
FASFIL	Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos
IBASE	Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
INSS	Instituto Nacional da Seguridade Social
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto de Renda
NBC T	Norma Brasileira de Contabilidade Técnica
ONG	Organização Não-Governamental
OSCIP	Organização da Sociedade Civil de Interesse Público
OS	Organização Social
PIS	Programa de Integração Social
RAIS	Relação Anual de Informações Sociais
RH	Recursos Humanos
SAT	Seguro de Acidente de Trabalho
SFAS	Statement of Financial Accounting Concepts
TCU	Tribunal de Contas da União
UPF	Utilidade Pública Federal

LISTA DE TABELAS

Tabela 4.1	Função exercida na organização, f. 66
Tabela 4.2	Tempo de atuação na organização, f. 66
Tabela 4.3	Grau de instrução, f. 67
Tabela 4.4	Área de formação profissional, f. 67
Tabela 4.5	Qualificação da organização, f. 68

Tabela 4.6	Tempo de existência da organização, f. 69
Tabela 4.7	Áreas de atividade das organizações, f. 69
Tabela 4.8	Âmbito de atuação dos programas e projetos sociais, f. 70
Tabela 4.9	Número de beneficiários diretos da organização, f. 70
Tabela 4.10	Número de funcionários da organização, f. 71
Tabela 4.11	Número de voluntários da organização, f. 71
Tabela 4.12	Número de componentes do conselho, f. 72
Tabela 4.13	A organização possui uma “missão” declarada? f. 73
Tabela 4.14	Faixa orçamentária anual da organização, f. 73
Tabela 4.15	Para quem a organização presta contas, f. 74
Tabela 4.16	A organização divulga as informações contábeis? f. 77
Tabela 4.17	Meios de divulgação utilizados, f. 79
Tabela 4.18	Divulgação das metas estabelecidas pela organização, f. 79
Tabela 4.19	Conceito de administração por “gestão horizontal”, f. 80
Tabela 4.20	Participação na elaboração dos planos da organização, f. 81
Tabela 4.21	Formas de captação de recursos, f. 84
Tabela 4.22	Aplicação dos recursos da organização, f. 84
Tabela 4.23	A organização calcula o custo dos serviços oferecidos? f. 85
Tabela 4.24	Planejamento estratégico nas organizações, f. 86
Tabela 4.25	Pessoas envolvidas no processo de formulação de estratégias, f. 86
Tabela 4.26	Planejamento operacional nas organizações, f. 87
Tabela 4.27	A organização possui escrituração contábil de suas transações? f. 88
Tabela 4.28	Como utiliza as informações contábeis, f. 89
Tabela 4.29	Utilização do orçamento, f. 92
Tabela 4.30	Período de elaboração do orçamento, f. 93
Tabela 4.31	Pessoas envolvidas no processo de aprovação do orçamento, f. 93
Tabela 4.32	Revisão do orçamento, f. 94
Tabela 4.33	Pessoas envolvidas na revisão do orçamento, f. 95
Tabela 4.34	Comparação periódica das metas do orçamento, f. 96
Tabela 4.35	Atingimento das metas do orçamento, f. 97
Tabela 4.36	Divulgação das metas estabelecidas no orçamento, f. 98
Tabela 4.37	Melhoria na gestão devido à utilização de técnicas orçamentárias, f. 98
Tabela 4.38	Relação entre gestor com ensino médio e utilização do orçamento para os projetos, gestão de recursos e formulação de estratégias, f. 102
Tabela 4.39	Relação entre gestor administrador e alcance de melhor direcionamento na gestão dos recursos, f. 102
Tabela 4.40	Relação entre OSCIP e envolvimento dos funcionários no processo de aprovação do orçamento, f. 103
Tabela 4.41	Relação entre OSCIP e envolvimento dos voluntários no processo de aprovação do orçamento, f. 103
Tabela 4.42	Relação entre CEBAS e UPF e utilização do orçamento para os projetos e na gestão dos recursos, f. 104
Tabela 4.43	Relação entre mais de uma área de atividade e governo como fonte de recursos da organização, f. 105
Tabela 4.44	Relação entre atuação dos programas e projetos sociais em âmbito municipal e a não utilização do orçamento, f. 106
Tabela 4.45	Relação entre a divulgação da demonstração de resultado e o governo como fonte de recursos da organização, f. 107
Tabela 4.46	Relação entre a divulgação da demonstração de origens e aplicações de recursos e a elaboração do orçamento de receita, f. 108
Tabela 4.47	Relação entre a divulgação de notas explicativas aos demonstrativos contábeis e alcance de melhor direcionamento na gestão dos recursos, f. 109
Tabela 4.48	Relação entre organizações internacionais como fonte de recursos da organização e envolvimento dos funcionários no processo de aprovação do orçamento, f. 110
Tabela 4.49	Relação entre organizações internacionais como fonte de recursos da organização e envolvimento de voluntários no processo de aprovação do orçamento, f. 110
Tabela 4.50	Relação entre organizações internacionais como fonte de recursos da

	organização e divulgação das metas estabelecidas no orçamento para os membros do conselho, funcionários, voluntários e doadores, f. 111
Tabela 4.51	Relação entre governo como fonte de recursos da organização e divulgação das metas estabelecidas no orçamento para os membros do conselho, funcionários e voluntários, f. 112
Tabela 4.52	Relação entre doações como fonte de recursos da organização e divulgação das metas estabelecidas no orçamento para os membros do conselho, funcionários, voluntários e comunidade interessada, f. 113
Tabela 4.53	Relação entre outras fontes de recursos da organização e elaboração do orçamento de custos, f. 113
Tabela 4.54	Relação entre o cálculo do custo dos serviços oferecidos e o alcance de melhor direcionamento na gestão dos recursos, f. 114
Tabela 4.55	Relação entre orçamento de abrangência anual e elaboração de orçamento de receita, f. 114
Tabela 4.56	Relação entre orçamento de abrangência anual e elaboração de orçamento de custos, f. 115
Tabela 4.57	Relação entre orçamento por etapas do projeto e elaboração do orçamento de receita, f. 115
Tabela 4.58	Relação entre orçamento por etapas do projeto e elaboração do orçamento de custos, f. 116
Tabela 4.59	Relação entre utilização do orçamento na gestão dos recursos e divulgação das metas estabelecidas no orçamento para os membros do conselho, funcionários e voluntários, f. 116
Tabela 4.60	Relação entre utilização do orçamento na gestão dos recursos e alcance de maior clareza nos projetos, facilitando o processo de captação de recursos, f. 117
Tabela 4.61	Relação entre envolvimento de funcionários no processo de revisão do orçamento e alcance de auxílio na prestação de contas, f. 118
Tabela 4.62	Relação entre envolvimento de voluntários no processo de revisão do orçamento e alcance de auxílio na prestação de contas, f. 118
Tabela 4.63	Relação entre elaboração de orçamento de custos e alcance de priorização de recursos para atividades mais urgentes ou mais importantes, f. 119
Tabela 4.64	Relação entre divulgação das metas estabelecidas no orçamento para os membros do conselho, funcionários e voluntários e alcance de maior clareza nos projetos, facilitando o processo de captação de recursos , f. 120

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1	Ciclo de planejamento e controle, f. 33
Figura 2	Que significa controle na sua organização, f. 35
Gráfico 1	Grau de exigência dos agentes financiadores, f. 75
Gráfico 2	Aspectos mais importantes pelos agentes financiadores, f. 76
Gráfico 3	Demonstrações contábeis divulgadas, f. 78
Gráfico 4	Fontes de recursos das organizações, f. 83
Gráfico 5	Importância na definição de processos eficientes e eficazes nas organizações do terceiro setor, f. 90
Gráfico 6	Fatores importantes para as organizações conseguirem sobreviver à competitividade e captar mais recursos para seus projetos sociais, f. 91
Gráfico 7	Tipos de orçamento elaborados, f. 96
Gráfico 8	Benefícios alcançados com o orçamento, f. 100
Quadro 1	Formas de apoio e financiamento pelo Estado , f. 30
Quadro 2	Grau de exigência dos agentes financiadores, f. 75
Quadro 3	Aspectos mais importantes pelos agentes financiadores, f. 76

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
1.1 PROBLEMA E RELEVÂNCIA.....	16
1.2 HIPÓTESES DE PESQUISA	19
1.3. OBJETIVOS	20
1.3.1 OBJETIVO GERAL	20
1.3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS	20
1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO	20
1.5 ESTRUTURA DO ESTUDO	21
2 REFERENCIAL TEÓRICO	22
2.1 O TERCEIRO SETOR.....	22
2.1.1 CLASSIFICAÇÃO DAS ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR	26
2.1.2 FORMAS DE FINANCIAMENTO DO TERCEIRO SETOR	29
2.2 CONSIDERAÇÕES SOBRE GESTÃO	32
2.2.1 GESTÃO NO TERCEIRO SETOR	36
2.2.2 A IMPORTÂNCIA DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS NO PROCESSO DE GESTÃO DAS ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR	42
2.3 O ORÇAMENTO.....	47
2.3.1 ORÇAMENTO EMPRESARIAL	49
2.3.2 FASES DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO	53
2.3.3 IMPORTÂNCIA DO ORÇAMENTO NA GESTÃO DO TERCEIRO SETOR.....	55
3 METODOLOGIA	60
3.1 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	60
3.2 QUESTIONÁRIO DA PESQUISA.....	61
3.3 POPULAÇÃO E CARACTERÍSTICAS DA AMOSTRA	62
3.4 TRATAMENTO ESTATÍSTICO	63
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS	65
4.1 RESULTADOS DESCRITIVOS	65
4.1.1 DADOS DO ENTREVISTADO	66
4.1.2 PERFIL DA ORGANIZAÇÃO	68
4.1.3 INFORMAÇÕES QUANTO À PRESTAÇÃO DE CONTAS	73

4.1.4 QUESTÕES RELATIVAS AOS RECURSOS DA ORGANIZAÇÃO	82
4.1.5 QUESTÕES REFRENTES AO ORÇAMENTO	91
4.2 TESTE DAS HIPÓTESES	100
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	121
5.1 CONCLUSÕES	121
5.2 LIMITAÇÕES E RECOMENDAÇÕES PARA ESTUDOS FUTUROS	122
REFERÊNCIAS	124
APÊNDICE – QUESTIONÁRIO DE PESQUISA	130

1 INTRODUÇÃO

O Estado é uma criação recente da história humana que ganhou sentido e conteúdo no Renascimento europeu. Com o advento das comunidades, as necessidades se tornaram bem mais abrangentes. Por essa razão, o Estado se fez indispensável para organizar a base territorial, agilizar e satisfazer as necessidades coletivas, caracterizando-se como uma força coesa capaz de manter disciplinada a vida social e garantir a soberania dos membros da comunidade. Nesse contexto, surgem os serviços públicos através de suas diversas atividades com o objetivo de atender às necessidades públicas

A formação e organização do Estado não garantem que todos os problemas da coletividade sejam solucionados. De acordo com Faleiros (1986), a função do Estado é de organizar o poder e a economia num território determinado, pela intervenção de instituições, aparatos ou aparelhos muito diversificados que compreendem a materialização do poder e da gestão econômica. Dessa forma, o poder e a gestão do Estado se apresentam como o interesse geral da nação, mas são exercidos através da lei e das diversas mediações e organismos que constituem o governo. Esse que, por sua vez, compreende um conjunto coordenado de pessoas que controlam os cargos de decisão política e dão direcionamento ao Estado.

Para Cardoso (2005), as ações do governo estão claramente demarcadas, cabendo a ele garantir os direitos essenciais e universais dos cidadãos, os quais precisam exigir que isso seja cumprido com eficiência e de uma maneira igualitária. Hoje se sabe que é tarefa dos ministérios do governo garantir o acesso à educação, saúde, trabalho e cultura a todos os cidadãos brasileiros. Isso, porém, não é o bastante em países com uma herança de profunda desigualdade e marginalização. Há necessidade de ações diretas e pontuais a fim de corrigir, ou ao menos minimizar, distorções e desequilíbrios que se acumularam ao longo do tempo.

A Constituição Federal de 1988, artigo 3º, afirma como objetivos da República Federativa do Brasil:

- I. Construir uma sociedade livre, justa e solidária;
- II. Garantir o desenvolvimento nacional;
- III. Erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
- IV. Promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Em outras palavras, a Constituição Federal, representativa de direitos e deveres dos cidadãos da República, obriga a plena função do Estado quando do suprimento das necessidades públicas. Mas, as ações do Estado não têm sido suficientes no tocante às responsabilidades coletivas. Essas lacunas, por assim dizer, se tornam o alvo de ações de pessoas que, reunidas, buscam soluções para preencher o vazio deixado por elas.

Tachizawa (2002) comenta que a propagação de informações evidenciando o Estado como fraco para atender a demandas da população no Brasil, principalmente no âmbito social, não é

recente, mas passa a ter mais repercussão a partir da Constituição de 1988, quando se discute muito sobre cidadania. Essa discussão dá lugar a ações de particulares movendo um setor que vem ocupando os espaços e desenvolvendo parcerias e alianças para viabilizar as atividades que não estão sendo desenvolvidas pelo Estado, primeiro setor, ou pela atuação do setor privado, o segundo setor.

A partir dessas ações voluntárias é que emana o Terceiro Setor como um mercado social, formado pela força da sociedade civil e representado pelas *Organizações Não-Governamentais* (ONGs) e outras organizações do gênero, como as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIPs) que são qualificadas através da Lei nº. 9.790 de 1999, também conhecida como o marco legal do Terceiro Setor. Devido à expansão e a importância na sociedade, o setor necessitava de uma legislação adequada, já que a lei vigente, o código civil de 1917, estava obsoleta.

Diante desse contexto, Cardoso (2005) complementa que no Brasil foi significativo o papel da sociedade civil na defesa de direitos básicos de cidadania, quando estes não estavam garantidos. Por isso que o fortalecimento da sociedade civil e de suas ações para o desenvolvimento social parece ser o caminho correto para superar os problemas herdados da injustiça e exclusão. Não para eximir as responsabilidades do governo, mas reconhecer que o Terceiro Setor volta-se para resolver os problemas diagnosticados pela própria sociedade, propondo modelos de ações mais eficazes na resolução desses problemas sociais.

As organizações do Terceiro Setor são criadas e mantidas por particulares que desejam mudanças entendidas como necessárias. Para Hudson (1999), o que diferencia o terceiro setor das organizações do setor privado e do setor público é que elas não distribuem lucros a seus proprietários nem estão sujeitas ao controle político direto. Tais organizações são orientadas por valores, uma vez que se voltam especificamente para objetivos sociais e não econômicos. Por isso, sua missão é direcionada para resultados de ações e não lucros. A essência do setor engloba instituições de caridade, organizações religiosas, entidades voltadas para as artes, associações profissionais, sindicatos, entre outras de ações voluntárias.

1.1 PROBLEMA E RELEVÂNCIA

Com relação à relevância desse assunto, Salamon (1996) escreve sobre o esforço de vários colaboradores acadêmicos em mais de 20 países como resultado do trabalho produzido pela *The Johns Hopkins University*. São artigos que visam explicar o alcance, a estrutura e o papel do Terceiro Setor. Um trabalho que tem como objetivo estimular a conversa acadêmica, bem como informar aos leitores sobre essa nova força global de iniciativa privada em busca de propósitos públicos. Destacando, assim, sua estrutura interna, seus gastos e fontes de financiamento e apoio, seu alcance ao redor do mundo. Em 2002, a análise demonstrada por Salamon se estende para 40 países, aproximadamente, confirmando a multiplicidade do setor, sua utilidade, bem como a sua importância estratégica para o bem estar social.

Segundo Ferrarezi e Rezende (2000, p.18),

À medida que as organizações sem fins lucrativos passam a ocupar o espaço público, cresce sua importância econômica, em função do seu potencial de criação de novos empregos; sua importância política, pela participação cidadã nos assuntos públicos; e sua importância social, assumindo crescentes responsabilidades na defesa de direitos, prestação de serviços e controle social.

No Brasil, o Terceiro Setor apresenta um elevado percentual de crescimento e potencial de atuação. Uma análise de resultados sobre as *Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos* (FASFIL), realizada através do *Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística* (IBGE) em 2002, constatou que houve, do período de 1996 a 2002, um aumento de 157% na totalidade dessas organizações. Em 1996 eram 107.332, saltando para 275.895 em 2002. Essa evolução ocasionou, também, um crescimento na geração de empregos formais. Segundo o IBGE, o número de trabalhadores, que era de 1.039.925 em 1996, cresceu para 1.541.290 em 2002, representando uma variação positiva de 48,2%.

Paradoxalmente, o setor parece mal equipado para assumir este papel e observa-se que um dos maiores problemas nestas organizações é a deficiência no gerenciamento. Para Falconer (1999, p. 10),

o perfil das organizações do terceiro setor no Brasil parece, à primeira vista, apenas confirmar a percepção de que o problema do setor é, fundamentalmente, um problema de competência na gestão: operando em um meio desfavorável, caracterizado pela falta de recursos e de apoio do poder público, as organizações não conseguem romper o ciclo vicioso de falta de recursos humanos capacitados, gerenciamento inadequado, falta de dinheiro e insuficiência de resultados.

Dessa maneira, o autor acrescenta que, embora o terceiro setor esteja sendo erguido a uma posição de magnitude, como 'manifestação' da sociedade civil e parceiro obrigatório do Estado na concepção e implementação de políticas públicas. A realidade desse setor, quanto ao seu grau de estruturação e capacidade de mobilização, ainda, está aquém da necessária para se cumprir os papéis para os quais está sendo convocado. Essa fragilidade no setor pode ser decorrente da deficiência na gestão das organizações, políticas inadequadas, a falta de recursos humanos adequadamente capacitados, a existência de obstáculos diversos para um melhor relacionamento com o Estado, como também de aspectos culturais. Além das dificuldades anteriormente citadas, pode ocorrer um decréscimo das verbas governamentais e dos recursos internacionais provenientes de fundações ou agências, contrastando-se com o aumento da demanda por prestação de serviços aos quais estão sendo submetidos.

Nesse sentido, as instituições sem fins lucrativos sabem que precisam conseguir um equilíbrio financeiro que lhes permita manter a confiança da comunidade na execução de seus serviços, levando adiante sua missão e conseguindo se destacar pela qualidade de suas realizações. Captar recursos está diretamente relacionado ao sucesso de bem administrar a organização, inclusive do ponto de vista da boa gestão financeira.

Os colaboradores contribuem com o intuito de que as suas doações sejam bem administradas. Para tanto, os orçamentos, objetivos e justificativas do pedido devem ser bem elaboradas e entregues ao potencial doador. Segundo Carvalho (2002), a falta de bons projetos impede a cooperação de grandes financiadores. Isso porque projetos incompletos, pouco claros, são apontados como a principal dificuldade encontrada por grandes fundações e institutos empresariais na hora de financiar um programa social. Para os financiadores, esse critério é superior aos problemas relativos ao tamanho do orçamento exigido pelas organizações que buscam financiamento. Mais do que promover o desenvolvimento de programas que fiquem restritos a ações localizadas, as instituições financiadoras querem apoiar projetos que possam vir a ser transformados em políticas públicas.

A problemática financeira que atinge as organizações do Terceiro Setor não consiste em apenas faltar recursos, mas na gestão inadequada desses recursos. Segundo Albuquerque (2006, p. 93),

muitas vezes, por diversas razões, as organizações costumam “emprestar” recursos de um projeto ou programa para pagar despesas de outro (seja porque a remessa de dinheiro não foi enviada, seja por uma urgência). Essa prática deve ser evitada, mas se ela for extremamente necessária é fundamental que o dinheiro “emprestado” seja repostado e que esse procedimento esteja registrado e detalhado no fluxo de caixa de ambos os projetos.

Diante disso, é necessário que a organização tenha um controle acurado da utilização dos recursos financeiros. Uma opção para auxiliar nesse controle é fazer uma comparação do orçamento do projeto ou programa com o fluxo de caixa. Isso vai permitir que a organização alcance alguns benefícios, que, conforme Albuquerque (2006) são: respeitar os limites e montantes aprovados no orçamento, evitando o gasto de recursos aquém ou além do necessário para cada item estabelecido; e analisar a forma e a intensidade como estão sendo consumidos os recursos disponíveis, possibilitando uma reformulação do orçamento ou do cronograma físico-financeiro (detalhamento do tempo relacionado à utilização dos recursos), se for verificada alguma discordância entre eles.

Um bom gerenciamento financeiro dessas organizações possibilitaria alcançar resultados positivos. O orçamento é importante, servindo como referência para a avaliação do desempenho e do aproveitamento eficaz dos recursos.

Mediante esse contexto, levantou-se a seguinte questão: *Como o orçamento tem sido utilizado pelas entidades do Terceiro Setor na gestão de seus recursos financeiros?*

1.2 HIPÓTESES DE PESQUISA

De acordo com Kerlinger (1910), a hipótese é o resultado dos relacionamentos entre duas ou mais variáveis. Sendo assim, se faz necessário um teste dessas relações. Nesse contexto, pode-se perceber que as hipóteses possuem a característica de provisoriedade à medida que elas poderão ser confirmadas ou refutadas com o desenvolvimento da pesquisa.

Além disso, como uma pesquisa pode ter vários problemas, um mesmo problema pode ter várias hipóteses, que são soluções possíveis para a sua resolução. De acordo com Martins (2002), nos estudos em que há possibilidade de enunciá-las, podem-se obter grandes vantagens metodológicas, pois as hipóteses possuem a função de orientar o pesquisador na condução do trabalho, já que o processo de pesquisa está voltado para a procura de evidências que confirmem, sustentem ou refutem as afirmativas por elas estabelecidas.

Assim, após verificar as questões de pesquisa, têm-se as seguintes hipóteses metodológicas:

Hipótese metodológica 1: Há relação entre o perfil dos gestores e a utilização do orçamento pelas organizações pesquisadas.

Hipótese metodológica 2: Há relação entre o perfil da organização e as variáveis relacionadas à utilização do orçamento pelas organizações do Terceiro Setor.

Hipótese metodológica 3: Há relação entre a prestação de contas e a utilização do orçamento pelas organizações pesquisadas.

Hipótese metodológica 4: Há relação entre os recursos das organizações e as formas de utilização do orçamento pelas organizações respondentes.

Com a caracterização do problema e, conseqüentemente, a questão de pesquisa definida, os objetivos da pesquisa podem ser enunciados com precisão, indispensáveis ao alcance do pesquisador (MARTINS, 2002).

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 OBJETIVO GERAL

Investigar a utilização do orçamento como ferramenta de gestão de recursos financeiros nas Organizações do Terceiro Setor no Estado do Rio Grande do Norte.

1.3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Buscar na literatura especializada, arcabouços teóricos que possibilitem analisar a utilização do orçamento pelas Organizações do Terceiro Setor;
- Identificar se as práticas orçamentárias são demandadas pelos gestores financeiros das Organizações do Terceiro Setor pesquisadas;
- Analisar a relação entre as características das Organizações e a adoção do orçamento;
- Avaliar a relação entre as características dos gestores e o grau de utilização de orçamentos;
- Analisar se a utilização do orçamento nas Organizações do Terceiro Setor tem sido adequada ao processo de gestão de recursos financeiros;
- Analisar se o orçamento é utilizado para a elaboração de projetos;
- Verificar se a qualificação enquanto OSCIP influencia na utilização do orçamento;

- Identificar se nas Organizações que fazem uso do orçamento foram alcançados benefícios para a gestão das organizações decorrentes dessa utilização.

1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

O estudo está restrito às Organizações do Terceiro Setor situadas no Estado do Rio Grande do Norte, conforme o cadastro das organizações qualificadas como OSCIP, disponível no sítio do Ministério da Justiça na internet, em fevereiro de 2006. Para critérios de comparação entre os resultados, também foram selecionadas as ONGs cadastradas na *Associação Brasileira de Organizações Não-Governamentais (ABONG)*, em março de 2006, disponível em seu sítio na internet.

O foco da investigação está na gestão financeira das Organizações do Terceiro Setor, bem como da utilização do orçamento nesse processo de gestão.

1.5 ESTRUTURA DO ESTUDO

Além deste capítulo, que trata da introdução, a pesquisa encontra-se estruturada em cinco capítulos.

O segundo capítulo apresenta a revisão da literatura e compreende um breve histórico do Terceiro Setor e suas particularidades, sua classificação e as formas de financiamento. Em seguida, são feitas considerações sobre a gestão, sua aplicação ao Terceiro Setor e da relevância da informação contábil para esse processo gerencial. Por fim, define o orçamento e suas diferentes formas de apresentação no contexto empresarial, como também enuncia as fases do processo orçamentário e como pode ser aplicado na gestão financeira das organizações do Terceiro Setor.

O terceiro capítulo descreve a metodologia da pesquisa, evidenciando a descrição de todas as etapas da mesma e quais as premissas utilizadas para que os objetivos deste estudo fossem atingidos.

O quarto capítulo apresenta as análises dos resultados obtidos através das respostas do questionário de pesquisa.

A quinta parte é composta pelas conclusões e apresentação das limitações do estudo, bem como de sugestões para futuras pesquisas ligadas ao tema.

Além desses cinco capítulos, encontram-se as referências e o apêndice da pesquisa, contendo o modelo do questionário aplicado aos gestores das instituições.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 O TERCEIRO SETOR

O desejo humano de ajudar pessoas sem exigências de benefício próprio, longe de ser considerado um fenômeno moderno, pode ser observado desde os tempos mais remotos em distintos povos através de seus códigos morais. As igrejas cristãs foram responsáveis pela criação de vários fundos, os quais exerceram papéis significativos na vida de muitas pessoas. Delas surgiram as instituições de caridade. No entanto, o processo de urbanização gerou um crescimento desordenado da população, e, conseqüentemente, o aumento da pobreza, fazendo com que novas formas de auxílio social se tornassem necessárias.

Na Europa, a adoção de uma abordagem mais estratégica para a aplicação de suporte social foi dada pela primeira vez por Juan Luis Vives: um planejador do bem estar público. Em 1526, ele propôs um censo da população indigente e investigações detalhadas de casos individuais, que caracterizou a caridade como um grande número de organizações engajadas em atividades com pouco conhecimento sobre as causas básicas da pobreza. Como resultado desse diagnóstico, a distribuição dos recursos e a coordenação das atividades foram melhoradas na Europa. (HUDSON, 1999, p. 3)

Na obra intitulada *De subventionem Pauperum*, de 1526, Vives proíbe a mendicância, defende a expulsão da cidade dos forasteiros pobres, advoga asilos para os insanos e escolas para albergar crianças. Favorável a que os pobres recebessem do governo um salário em troca de alguma forma de trabalho, recomendava treinamento para aqueles que não tinham ocupação. Até os deficientes, como os cegos, deveriam ser treinados para prestar algum serviço a fim de receber pagamento. Para Vives, o Estado deveria garantir um salário mínimo para os que não tivessem oportunidade e preparo para trabalhos de maior valor. No século XIX, a emenda dos pobres, lei aprovada em 1834 na Inglaterra, reduziu drasticamente o auxílio aos pobres. A partir de então, as instituições passaram a distinguir as pessoas que não possuíam recurso algum daquelas que poderiam se valer de empregos. Em 1869, nesse mesmo país, nasce a *Charity Organization Society*, entidade que surgiu depois que Henry Solly, ministro britânico, grande incentivador das transformações sociais de seu tempo, apresentou uma monografia à *Society of Arts* incentivando gastos responsáveis com o objetivo de evitar a dependência na assistência social, adotando uma abordagem mais estratégica. Esse caminho foi adotado gradativamente pelo governo inglês nos últimos 150 anos. Por isso, à medida que as provisões do estado no âmbito social aumentavam, o papel do setor voluntário era visto como suplementar. Todavia, a partir dos anos 60, o setor voluntário começou a exercer influência novamente, com preocupações agora relacionadas à educação, cultura, saúde, direitos humanos e outros. Tal diversificação resulta na multiplicidade das organizações, tornando suas fronteiras um pouco confusas.

No caso da América Latina, como relata Thompson (2005), as ONGs surgem com mais força nos anos 60 e 70, junto à população, se somado ao importante apoio das agências de cooperação internacional. Primeiramente, estavam representando formas de ação política para se opor ao

autoritarismo, já que estavam inseridas em um contexto de regimes militares, propondo a defesa de valores democráticos e assegurando espaços de ação cidadã.

Em segundo lugar, as ONGs surgiam como núcleos de energia social, totalmente autônomas, independentes do poder do Estado. Providas de uma forte identificação com os setores populares, também chamados de bases sociais, ultrapassavam a esfera das organizações e das orientações de ação para promover a participação de excluídos.

Na década de 80, as ONGs tiveram um papel de destaque, nesse período acontece o desenvolvimento de democratização na política de quase todos os países da região, como também problemas como inflação, crescimento do desemprego, ajustes na economia e conseqüente redução dos programas sociais. Esse cenário favorece a consolidação das organizações voltadas tanto para o serviço social, representadas por instituições de caridade e beneficência, tradicionais e conservadoras, como também para o desenvolvimento social sustentável, movidas por uma lógica política alternativa, opositora e moderna (THOMPSON, 2005).

A sociedade americana se organizou com a formação de suas treze colônias e só após conquistar a sua independência é que foi constituído o Estado americano, onde o protagonismo e a mobilização social tornaram-se suas principais características (TOCQUEVILLE, 2000). Mas, de acordo com Couty (1988), esse exemplo de associativismo não aconteceu no Brasil, uma vez que a sua forma de colonização fez surgir um Estado com estrutura e interesses próprios. Por essa razão, a sociedade brasileira se organizou posteriormente fazendo eclodir, na década de 80, entidades calcadas no modelo norte-americano dentro de circuitos de cooperação global. Conseqüentemente, essa cooperação se tornou um veículo adequado para financiar o apoio à luta pela cidadania, fornecendo canais não-oficiais para o apoio internacional aos projetos sociais (FERNANDES, 1994).

As ONGs levaram para a esfera do trabalho social elementos significativos de livre iniciativa, como por exemplo, maior agilidade e eficiência. Elas se tornaram em centros de recursos humanos a serviço de associações comunitárias e movimentos sociais, articulando iniciativas originadas nos vários planos de sociedade civil caracterizando-se como entidades voltadas para os mais variados problemas.

Segundo Medauar (2003), a partir dos anos 90, a tendência no mundo em busca de ampliar a democracia deu mais espaço para a sociedade civil, crescendo o número de entidades que passaram a ser conhecidas como ONGs, ou sob o nome de Terceiro Setor. E, na busca de reconhecimento e realização dos interesses que defendem, tais grupos exercem pressão sobre os órgãos e poderes estatais.

A partir da análise da evolução histórica do Terceiro Setor, tanto do Brasil como de outros países, observou-se que as organizações desenvolveram-se assumindo características próprias, sendo influenciadas pelo meio no qual estão inseridas. O fortalecimento desse setor decorre da necessidade da sociedade na efetivação de políticas públicas, bem como da organização da sociedade civil objetivando suprir essa necessidade. Salamon, em 1993 (FERNANDES, 1994, p. 19) comentou que:

Embora a terminologia utilizada e os propósitos específicos variem de lugar para lugar, a realidade social subjacente é bem similar: uma virtual revolução associativa está em curso no mundo, a qual faz emergir um expressivo 'terceiro setor' global, que é composto de (a) organizações estruturadas; (b) localizadas fora do aparato formal do Estado; (c) que não são destinadas a distribuir lucros aferidos com suas atividades entre seus diretores ou entre um conjunto de acionistas; (d) autogovernadas; (e) envolvendo indivíduos num significativo esforço voluntário.

De fato, essas organizações não têm distribuição de lucros, mas podem gerar *superávits*, prestam serviço público e sobrevivem basicamente da transferência de recursos de terceiros, sejam famílias, governo ou empresas privadas. E pelo fato de não se enquadrarem nas categorias das atividades estatais ou das atividades de mercado, passaram a ser identificadas como um Terceiro Setor, ou ainda como Organizações Não-Governamentais. Conforme Meregé (2001, p.1):

A denominação de Terceiro Setor surge de uma análise mais profunda das atividades dessas organizações, que receberam esta denominação por englobarem atividades que não estão dentro da órbita de atividades governamentais, e muito menos se identificam com as atividades privadas. Antes de serem conceituadas como um setor, as organizações da sociedade civil eram definidas por exclusão, ou seja, eram não-governamentais e não-lucrativas.

E corroborando com esse conceito, Olak (1996, p.29) define as organizações que fazem parte do Terceiro Setor da seguinte forma:

entidades sem fins lucrativos não governamentais são instituições com propósitos específicos de provocar mudanças sociais e cujo patrimônio é constituído, mantido e ampliado, a partir de contribuições, doações e subvenções e que, de modo algum, se reverte para os seus membros ou mantenedores.

No entanto, o requisito da finalidade não-lucrativa não basta para a categorização do Terceiro Setor, além disso, a entidade deve ter finalidade pública, não atuando em proveito próprio. Nesse contexto, Franco (1999) afirma que só as organizações que desenvolvem atividades de interesse público podem afirmar que possuem fins efetivamente públicos. Tais atividades podem ser complementares ou suplementares à atuação do Estado na prestação de serviços públicos e das que promovem a defesa de direitos e construção de novos direitos, bem como realizando atividades teóricas e práticas em torno de temas de interesse geral.

Para o Direito Administrativo brasileiro, as Organizações do Terceiro Setor são equiparadas à mesma estrutura legal das paraestatais. É o que afirma Di Pietro (2000, p. 399):

As pessoas privadas que exercem função típica (embora não exclusiva do estado) como as de amparo aos hipossuficientes, de assistência social, de formação profissional e exatamente por atuarem ao lado do Estado, recebem a denominação de entidades paraestatais.

Dessa forma, o amparo legal às entidades do Terceiro Setor acontece pelo fato da diversidade de atividades que podem ser exercidas pelas organizações do setor, tornando as suas fronteiras com os outros setores um pouco confusas. Um fator importante a ser observado é a finalidade das atividades exercidas por essas entidades, se públicas ou privadas, e essas atividades devem estar claramente definidas em sua missão institucional. Na opinião de Albuquerque (2006, p. 64),

cada instituição, programa ou projeto deve definir sua missão, a qual deve ser clara e focada. A organização que conhece o rumo que deseja seguir trabalha melhor e não dissipa sua energia, pois torna-se capaz de priorizar parcerias, ações, recursos e estratégias, e consegue construir um planejamento melhor.

Quando se quer definir uma missão é preciso, primeiramente, definir qual o problema a ser analisado e discutido na organização para, a partir daí, envolver todos os responsáveis no processo de definição dos objetivos. Essa participação compartilhada auxilia no comprometimento dos membros da organização com os compromissos individuais e coletivos (KISIL, 2002).

Os recursos que são captados para a organização têm o propósito de viabilizar o sucesso das ações contidas nos projetos e programas da entidade. Isso porque, os resultados não são mensurados em indicadores financeiros, mas nos objetivos propostos em sua missão institucional. Sendo assim, a missão é a razão de ser das organizações e deve conter todas as atividades que pretende executar.

2.1.1 CLASSIFICAÇÃO DAS ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR

De acordo com a AFINCO/ABONG (2003), as organizações do Terceiro Setor podem ser classificadas como:

a) Utilidade Pública Federal (UPF)

A UPF é regida pela Lei 91/35 e Decreto 50.517/61. Essa intitulação pode ser obtida por associações civis e fundações. Algumas das vantagens é a dedutibilidade do Imposto de Renda para as empresas doadoras de recursos, isenção do pagamento da cota patronal da entidade junto ao INSS, permitir o recebimento de doações da União e receitas provenientes de Loterias Federais. Tais organizações sofrem exigências como a apresentação anual de uma demonstração de receitas e despesas, quando naquele ano ocorrer receitas de subvenção da União; impossibilidade de distribuição de lucros ou qualquer outro tipo de bonificação a seus dirigentes, conselheiros ou mesmo associados, como também de remunerar a seus diretores e conselheiros.

b) Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS)

Encontra-se regido pela Lei 8.742/93, Decretos 2.536/98, 3.504/00 e 4.372/02 e Resolução CNAS 177/00. É concedido apenas às organizações de direito privado, sem fins lucrativos, cujas atividades estejam associadas à família, maternidade, infância, adolescência, velhice, portadores de

deficiência, educação, assistência gratuita à saúde, integração ao mercado de trabalho e atendimento e assessoria para com os beneficiários da Lei Orgânica da Assistência Social. Tem por vantagens a isenção da cota patronal e a dispensa de apresentação de relatórios e balanços ao Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), isso porque a cada triênio deve renovar o certificado quando lhes são exigidos tais documentos e as Demonstrações Contábeis dos três exercícios anteriores.

c) Organizações Sociais (OS)

São regidas pela Lei 9.637/98, sendo administradas e qualificadas pelo poder público, apesar de pertencerem à esfera privada. Ou seja, não precisam obedecer às regras do direito público, como, por exemplo, comprar através de licitações, realizar concursos públicos para contratação, pois funcionam como empresas privadas. O seu patrimônio, bem como os recursos recebidos, são bens públicos e essas organizações devem emitir relatórios de prestação de contas anuais para serem analisados pelo TCU. Podem ser qualificadas como OS, as organizações sociais sem fins lucrativos atuantes nas áreas de educação, pesquisa científica, desenvolvimento tecnológico, proteção e preservação do meio ambiente, cultura e saúde. Tal qualificação deve ser aprovada pelo ministro, titular de órgão supervisor ou regulador da área de atividade correspondente ao seu objeto social e pelo então Ministro de Estado da Administração Federal e Reforma do Estado.

d) Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP)

Esse tipo de organização acha-se regido pela Lei 9.790/99, Decreto 3.100/99 e Portaria 361/99. Tais organizações são diferenciadas no universo do Terceiro Setor por terem finalidades especificamente públicas. Assim, a qualificação como OSCIP acolhe e reconhece legalmente as organizações da sociedade civil, cuja atuação se dá no espaço público não estatal. Por esse motivo que organizações como sindicatos, sociedades comerciais, instituições religiosas, partidos políticos, planos de saúde, cooperativas, escolas e hospitais privados, fundações e organizações sociais não podem ser caracterizados como tais.

A Lei 9.790/99 pode ser considerada como o marco legal para o Terceiro Setor, isso porque a maior parte da legislação aplicada a este, precedente a essa lei é bastante complexa e, muitas vezes, até inadequada e obsoleta. Grande parte da legislação voltada para as organizações do setor foi elaborada numa época em que o setor começava a trilhar seus primeiros passos e o perfil das organizações em nada se assemelhava à realidade atual. Tal legislação não abrange fenômenos novos que decorrem da própria evolução da sociedade e do crescimento da ação pública social no país, nem favorece as relações de parceria entre órgãos públicos e organizações da sociedade civil, já que há uma enorme dificuldade para se ter, efetivamente, acesso aos recursos públicos. Antes da lei citada acima, o setor não lucrativo com fins públicos não encontrava amparo adequado no arcabouço jurídico existente, tendo suas relações com o Estado, ora pautadas pela lógica do setor estatal, ora pela lógica do setor privado. Um exemplo disso está na captação de recursos, que antes da lei se constituía em contratos ou convênios com o Estado, baseada na legalidade desses contratos ou na Lei 8.666/93, que rege as licitações, para os convênios.

A Lei 9.790/99 institui também o Termo de Parceria que pode ser firmado entre a OSCIP e o Estado, com regras definidas e direcionadas a tais organizações que têm a finalidade de

desburocratizar o processo de captação e agilizar o recebimento de recursos para financiar as suas atividades. No que diz respeito às obrigações das OSCIPs, encontram-se a apresentação das Demonstrações Contábeis, além de prestar contas anualmente. Os documentos exigidos para esse processo de prestação de contas equivalem a: Relatório anual de execução de atividades, DRE, Balanço Patrimonial, DOAR, DMPLS, Notas Explicativas (se necessário). O Parecer e Relatório de auditoria independente, só serão necessários quando os recursos recebidos através de Termo de Parceria têm valor igual ou superior a seiscentos mil reais.

As vantagens para as OSCIPs são de facilitar e agilizar o processo de reconhecimento institucional no Ministério da Justiça, reduzindo também os custos operacionais e, pela primeira vez, possibilitando a remuneração de seus dirigentes, desde que respeitados os valores praticados no mercado correspondente à região e área de atuação. Vale lembrar que a Lei 10.637/02 autorizou a remuneração de dirigentes sem perda de isenção ou imunidade ao Imposto de Renda (IR), contanto que seja com vínculo empregatício e que o salário não seja superior ao limite fixado para os servidores federais. É importante reconhecer o direito à remuneração dos dirigentes, que além de acabar com a irregularidade, favorece a profissionalização do quadro funcional das entidades na direção da gestão social estratégica.

É válido destacar que a Lei 9.790/99 não substitui a legislação existente para organizações não caracterizadas como OSCIPs. Constitui-se de uma opção, para essas organizações, se houver interesse no enquadramento como OSCIP. Todos esses avanços para o terceiro setor, alcançados com a nova lei, significam apenas um primeiro passo no processo da reformulação legal que deve prosseguir para consolidar um arcabouço jurídico atualizado e adequado ao fortalecimento das ações públicas sociais das organizações da sociedade civil.

2.1.2 FORMAS DE FINANCIAMENTO DO TERCEIRO SETOR

Muitos projetos ou programas idealizados por Organizações do Terceiro Setor, não são executados, ou demoram a iniciar suas atividades por falta de recursos. Algumas entidades angariam fundos por meio de atividades como venda de produtos, realização de eventos, cobrança de taxas aos associados, entre outras. Mas, tais atividades não são suficientes para suprir as necessidades internas das organizações ou para viabilizar a realização de projetos ou programas pretendidos. Por esse motivo, as organizações do Terceiro Setor necessitam captar recursos financeiros com o governo ou particulares a fim de que as suas ações se tornem possíveis.

a) *Com Recursos Públicos*

O Terceiro Setor, apesar de não-governamental, desenvolve ações voltadas para a sociedade de forma a preencher a lacuna deixada pelo governo no tocante às necessidades de recursos ou serviços básicos, como também na implementação de políticas públicas. Com isso, o Estado tem uma participação em algumas dessas organizações como forma de viabilizar essas ações. Para Di Pietro (2003, p. 294), “ao invés de o Estado desempenhar, ele mesmo, determinada atividade, opta por incentivar ou auxiliar o particular que queira fazê-lo, por meio de auxílios financeiros ou subvenções, financiamentos, favores fiscais, etc.”.

b) *Com Recursos Privados*

Quanto aos recursos privados para projetos sociais e educacionais, não há burocracia para o processo de liberação de recursos para as organizações do Terceiro Setor, pois se percebe a participação da sociedade cooperando com ações e recursos no intuito de concretizar os projetos e transformá-los em políticas públicas. A única restrição é o limite da dedução fiscal imposta pelo governo, pois há pessoas que preferem reverter parte do seu imposto a pagar em auxílio financeiro às organizações do Terceiro Setor, somando-se aos recursos disponíveis pelas instituições para viabilizar suas ações.

As doações de Pessoas Jurídicas têm o benefício da possibilidade de levar o valor doado ao resultado como despesa até o limite de 2% do lucro operacional, além dos resultados obtidos pela concretização de projetos e programas. Para isso, a organização beneficiária tem a obrigatoriedade de entregar uma declaração à doadora registrando o compromisso de aplicar responsavelmente os recursos em prol dos objetivos propostos pela organização, como também a não-distribuição de lucros ou qualquer outro tipo de remuneração aos dirigentes, mantenedores ou associados. Já as doações de pessoas físicas, em sua maioria, não têm vantagem fiscal. Só no caso de doações feitas ao Fundo dos Direitos da Criança e do Adolescente ou investimentos realizados com incentivo às atividades audiovisuais, no limite de deduzir até 6% do valor do imposto de renda devido (ALBUQUERQUE, 2006).

Outra modalidade de doação existe em favor de projetos culturais, e com base na Lei 8.313/91, a Lei de Incentivo à Cultura, também conhecida como Lei Rouanet, proporciona às empresas o abatimento de até 4% do Imposto de Renda devido quando essas empresas destinam verba para projetos culturais previamente aprovados pelo Ministério da Cultura. Tal redução cabe apenas dentro da alíquota de 15% incidente sobre o lucro líquido, isso porque o adicional de 10%, se houver, não é passível de redução. A Lei também permite incentivo fiscal para pessoas físicas em até 6% do Imposto de Renda devido.

A Lei Rouanet também prevê auxílios a projetos culturais na forma de contribuições. Considerando a existência de regras diferenciadas para o cálculo do incentivo fiscal, é importante definir a modalidade da contribuição, a qual pode ser doação ou patrocínio. A doação é uma transferência gratuita, em caráter definitivo, à pessoa física ou jurídica de natureza cultural, sem fins lucrativos, de numerário, bens ou serviços para a realização de projetos culturais, vedado o uso de publicidade paga para divulgação deste ato. Enquanto o patrocínio tem um sentido restrito e pode ser caracterizado segundo o artigo 23:

Transferência de numerário, com finalidade promocional ou a cobertura, pelo contribuinte do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, de gastos, ou a utilização de bem móvel ou imóvel do seu patrimônio, sem a transferência de domínio, para a realização, por outra pessoa física ou jurídica de atividade cultural com ou sem finalidade lucrativa.

Segundo a Lei de Incentivo à Cultura, nos artigos 25 e 26, as contribuições em favor de projetos culturais, além do limite individual de 4% do imposto devido, têm suas deduções limitadas a

40% para doações e 30% para patrocínios e que somente poderão se beneficiar do incentivo fiscal se o projeto destinado tiver sido aprovado e publicado no Diário Oficial da União.

2.2. CONSIDERAÇÕES SOBRE GESTÃO

Para entender um modelo de gestão no Terceiro Setor, faz-se preciso um breve esclarecimento sobre as ferramentas gerenciais utilizadas nas empresas, bem como a importância das informações contidas em sua contabilidade.

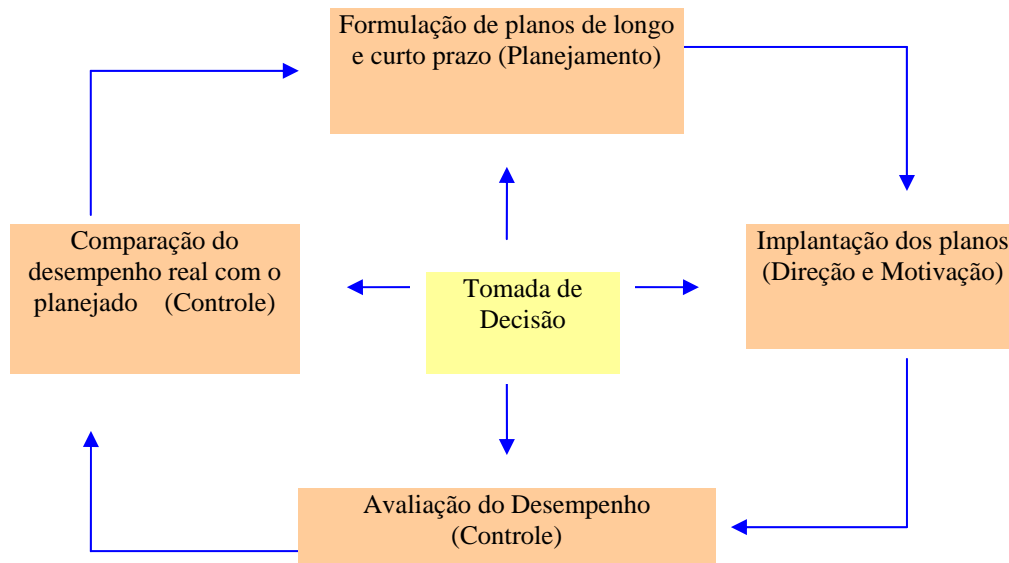
As empresas de hoje dependem bem mais do capital humano, ou seja, das idéias, percepções e informações de seus empregados do que de ativos tangíveis que possam possuir. Esse capital é baseado em conteúdos intangíveis, tornando a qualificação uma exigência cada vez maior, uma vez que para administrar algo tão complexo são necessárias novas formas de liderança que funcionem dentro de uma ordem mais eficiente de integração sistêmica (STEWART, 1998).

Muitos administradores admitem que modos consagrados de fazer negócios não funcionem mais. Por isso, o gestor de hoje não é apenas um executor, mas, principalmente, uma pessoa com conhecimento especializado; atributo indispensável para o planejamento e o acompanhamento das operações. Neste sentido, Garrison e Noreen (2001, p.2) afirmam que os gerentes exercem três funções principais: planejamento, direção e motivação e controle:

O **planejamento** envolve a escolha de um rumo de ação e a determinação de como esta será implantada. A **direção e motivação** dizem respeito à mobilização das pessoas para executar os planos e realizar as operações de rotina. O **controle** visa a assegurar o cumprimento do plano e acompanhar se as devidas modificações estão sendo efetuadas corretamente, de acordo com as circunstâncias.(g.a)

Os autores, também, apresentam um ciclo de planejamento e controle, que deve evidenciar de forma harmoniosa o fluxo das atividades administrativas que envolvem a tomada de decisões, como pode ser visualizado na figura a seguir:

Figura 1: Ciclo de planejamento e controle



Fonte: Garrison e Noreen (2001, p. 3).

Nesse caso, as funções de planejamento e controle são cruciais para a tomada de decisões na empresa. Para Anthony e Govindarajan (2002) o processo de gestão ocorre dentro de um sistema formal de planejamento e controle. Esse sistema inclui: Planejamento estratégico, para decidir os principais programas que a organização pretende adotar, implementar e manter as suas estratégias, como também os volumes de recursos que serão aplicados em cada programa; preparação do orçamento para um período específico; execução de programas ou parte deles, bem como informar a evolução dos mesmos; e avaliação de programas, onde os valores reais são comparados com os que deveriam ter sido incorridos.

No que diz respeito ao planejamento, Albuquerque (2006) orienta que planejar atividades e ações é antever os acontecimentos, inclusive as dificuldades que podem surgir na execução de um programa ou projeto. Logo, o planejamento não deve ser elaborado apenas quando se cria uma organização ou um projeto, como costuma ocorrer, mas deve ser continuamente utilizado para se fixar metas e analisar o atingimento das mesmas.

Atualmente, devido à competitividade, os administradores precisam trabalhar conforme uma estratégia. As mudanças relevantes que ocorrem no ambiente externo devem ser antecipadas a fim de desenvolverem respostas apropriadas. Dentro desse contexto, observa-se que as organizações necessitam estar preparadas para reagir mediante mudanças rápidas e drásticas. Com isso, a criação de estratégias é imprescindível nesse processo.

De acordo com Hudson (1999, p. 79),

estratégias são categorias amplas de ações que indicam como os recursos humanos, financeiros e outros serão empregados para atingir os objetivos estabelecidos. Concentram a atenção das pessoas em um número limitado de idéias que lhes permitem ajustar as atividades da organização dentro de um contexto. Proporcionam, também, uma base lógica que explica como os recursos serão alocados para os diferentes objetivos ou atividades.

Além do planejamento estratégico abrangente voltado para o longo prazo da organização, outros planos podem ser elaborados. Para Albuquerque (2006), a necessidade de uma visão de médio prazo, voltando-se para o interior da organização, determinando objetivos e estratégias para cada uma das atividades desenvolvidas pela organização (como, por exemplo: a produção, comercialização, marketing, RH, material, finanças e patrimônio), faz com que a entidade elabore um planejamento tático. E, por fim, o planejamento operacional que traduz a especificação dos planos a serem cumpridos no curto prazo, esmiuçando objetivos e estratégias contidas no planejamento tático para cada setor da organização.

No que diz respeito a um eficiente processo de direção (coordenação) e motivação, Horngren, Foster e Datar (2000) afirmam a necessidade de um bom sistema de comunicação, estabelecendo os seguintes conceitos:

A coordenação é o entrosamento e o balanceamento de todos os fatores de produção ou serviço de todos os departamentos e unidades de negócio, de modo que a companhia possa atingir seus objetivos. Já a comunicação é tornar esses objetivos compreendidos e aceitos por todos (p.126).

Dentro desse contexto, constata-se que a coordenação e a comunicação estão fortemente ligadas. Anthony e Govindarajan (2002) comentam que o processo de controle gerencial se dá em grande parte pela comunicação informal e interações entre os gestores e, também, com seus subalternos.

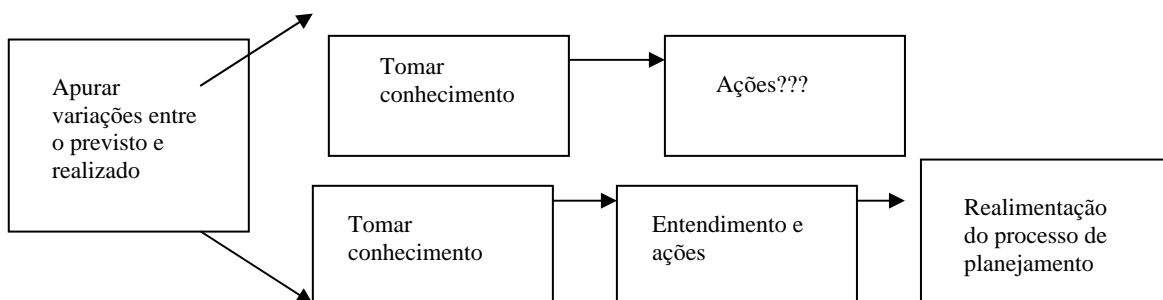
No que tange ao controle, os autores Hernandez Perez Jr., Oliveira e Costa (2005, p. 158), afirmam que o mesmo significa “conhecer a realidade, compará-la com o que foi previsto, tomar conhecimento rápido das divergências e suas origens e tomar atitudes para a sua correção”. Frezatti (2000, p.145) afirma que

quem não planeja não pode afirmar que controla, já que não consegue indicar onde quer chegar. Assim, só se pode afirmar que uma organização controla seu resultado se esse foi planejado previamente. Por sua vez, o processo de controle é parte integrante do planejamento, já que permite aprender, incorporar conhecimentos, distinguir desempenhos e mesmo alterar proposições.

De fato, não se pode falar em planejamento sem a ele relacionar o controle. O planejamento antecede o controle em termos de desenvolvimento dentro das organizações. Portanto, o controle é imprescindível para a compreensão do grau de desempenho atingido e quão próximo o resultado almejado se situou em relação ao planejado.

A figura a seguir ilustra o que o controle pode trazer de benefícios à gestão organizacional. Isso porque permite que a informação possa realimentar o processo de planejamento e auxiliar no processo decisório.

Figura 2: Que significa controle na sua organização?



Fonte: Frezatti (2000, p. 40).

2.2.1 A GESTÃO NO TERCEIRO SETOR

A sobrevivência das organizações do Terceiro Setor depende, atualmente, da adoção de novos paradigmas de gestão que possibilitem às entidades adquirir a flexibilidade, agilidade e dinamismo, como também, o sucesso de suas ações. Responder a estes desafios implica na definição de alguns elementos, dentre os quais merecem destaque a sua missão, o estabelecimento e a mensuração de suas metas e objetivos, a seleção dos melhores meios para atingi-los, além da redução dos custos e a avaliação do desempenho. Com a utilização desses elementos torna-se realmente possível desenvolver seus projetos e programas, estabelecer parcerias e conseguir sustentabilidade.

Acredita-se que melhorias na gestão podem levar a resultados surpreendentes no curto prazo, em termos de eficiência no emprego dos recursos organizacionais e de eficácia nos resultados; talvez haja mesmo mais espaço para um rápido desenvolvimento do setor investindo na sua competência gerencial do que através de qualquer outro tipo de intervenção. Drucker (1997) alerta que recursos humanos pouco qualificados decorrem da falta de preocupação com o desempenho organizacional, resultando em ações ineficientes ou bem abaixo do esperado e do realizável.

O autor (2002, p. 14) complementa que,

as próprias instituições sem fins lucrativos sabem que necessitam ser gerenciadas exatamente porque não têm “lucro” convencional. Elas sabem que precisam aprender como utilizar a gerência como ferramenta para que esta não as domine. Elas sabem que necessitam de gerência para que possam se concentrar na missão.

De fato, as organizações do Terceiro Setor não apresentam o lucro com medida de desempenho, mas necessitam de uma gestão eficiente para identificar os objetivos propostos e buscar estratégias que possibilitem alcançar resultados positivos no atingimento das metas.

Para Albuquerque (2006), a estratégia pode ser conceituada como sendo um conjunto de decisões estabelecidas em um plano relacionado à missão, objetivos e a continuidade de ações

administrativas em um todo interligado e interdependente. Neste sentido, percebe-se que planejamento estratégico é mais amplo, global e voltado para o longo prazo da organização, baseado na análise do contexto organizacional existente. Têm por finalidade buscar alternativas de ação e, assim sendo, deve ser realizado esporadicamente objetivando evitar crises e questionar novas perspectivas para a organização. Dessa maneira, é necessária uma percepção clara de como o trabalho desenvolvido pelos administradores pode se ajustar à estratégia geral da organização. Para Queiroz (2004, p. 45),

o planejamento estratégico pode contribuir significativamente para que as organizações do Terceiro Setor realizem o seu potencial, seja pela reflexão adequada quanto ao verdadeiro propósito da organização, pela leitura apropriada do ambiente e suas possibilidades, pela construção de uma visão de futuro que possa mobilizar recursos, pela clarificação dos seus objetivos ou pelo alinhamento e integração das ações desenvolvidas.

Além da complexidade no processo de definição das estratégias, a gestão de organizações do Terceiro Setor se torna um tanto difícil, isso porque envolve uma diversidade de fatores como recursos financeiros, materiais e humanos, que são vitais para a sustentabilidade da instituição, bem como para a realização das atividades propostas em sua missão institucional. Nesse ponto, Albuquerque (2006, p. 75), afirma que

a atividade gerencial não diz respeito somente à organização, mas também a projetos ou programas desenvolvidos pelas instituições. As atividades envolvidas na gestão devem ser realizadas no âmbito do projeto ou programa, que, como no caso das organizações, terá seus recursos financeiros, humanos e materiais geridos de modo que alcance os resultados pretendidos.

Dessa forma, verifica-se que a gestão no Terceiro Setor deve ser tão importante quanto para empresas com fins lucrativos, isto porque, apesar de não ser visado o lucro nesse setor, há necessidade de fixação de padrões para coordenar o fluxo de recursos e o controle na utilização destes. E pelo fato das entidades desse setor possuírem serviços, produtos, clientes e público-alvo, devem ser analisadas e administradas como verdadeiras empresas e estabelecer estratégias para conseguir sobreviver. Enfim, independente dos objetivos da empresa, lucrativos ou não, o gerenciamento das estratégias torna-se imprescindível no processo para se atingir os objetivos almejados.

De acordo com Reficco et al. (2006), as empresas sociais são organizações independentes tanto do Estado como das empresas privadas, muito embora para alcançar seus fins sociais se utilizem de mecanismos de mercado. Para ele, ultimamente, a aproximação do setor privado e do setor social tem sido notório. Muitas entidades sem fins lucrativos buscam adotar algumas características empresariais para continuar oferecendo seus serviços, bem como muitas empresas comerciais seguem com objetivos sociais para melhorar a sua imagem, conquistando a lealdade e o compromisso de seus empregados.

Pelo fato da preocupação das entidades do Terceiro Setor com o alcance de seus objetivos sociais, a maioria das organizações desse setor realiza algum tipo de monitoramento ou avaliação de seus projetos. De acordo com o Manual de Procedimentos Contábeis e Prestação de Contas das Entidades de Interesse Social (2003, p. 121-122), a avaliação institucional torna-se imprescindível por que

compreende as atividades ocorridas na execução e monitoramento dos projetos sociais e os planos e metas globais da entidade. Envolvem os planos de trabalho: captação de fundos, nível de aprovação de projetos negociados, implementação de projetos de geração de renda, nível qualitativo e quantitativo das aplicações de recursos nos projetos, etc.

No entanto, o que geralmente ocorre é que essas práticas não são sistematizadas ou adequadamente documentadas. Dificuldades como falta de tempo das equipes executoras, falta de pessoal qualificado e de pessoal de apoio, escassez de recursos e de equipamentos ou mesmo insuficiência de dados e informações, todas essas dificultam a introdução de métodos mais sistemáticos. Além disso, é comum às equipes executoras não conhecerem os objetivos, metas e estratégias do projeto, prejudicando não só a sua implementação, mas o processo de monitoramento e avaliação (EHLERS; CALIL, 2004).

O controle da eficiência e eficácia na execução dos projetos, ou mesmo para fiscalização, geralmente são percebidos através de ferramentas como o monitoramento e a avaliação. Diante dessa visão, limita-se a avaliar se os recursos disponíveis foram empregados de maneira adequada, se as atividades programadas foram pontualmente realizadas e se os resultados foram devidamente obtidos. Tais ferramentas são importantes para a aprendizagem e fortalecimento organizacional, isso porque promove uma maior integração entre os executores do projeto.

Nesse contexto, surge um novo modelo em administração para o Terceiro Setor, conceituado de Gestão Horizontal; o que Smith (2003) define por parcerias desenvolvidas pelas ONGs com outros atores sociais, caracterizadas pela cooperação, substituindo a hierarquia. Dessa forma, o poder é distribuído e a participação se faz de uma maneira igualitária, isto é, deixa-se de lado o individualismo, emergindo a importância e a representatividade de cada ator envolvido nas decisões de cunho social.

Albuquerque (2006, p. 76-77) complementa da seguinte forma:

ainda que as funções gerenciais sejam de responsabilidade do gestor, elas devem ser desenvolvidas por todos os membros da equipe, a fim de se obter maior eficiência e eficácia. Embora pareça extremamente óbvio, até hoje inúmeros e comuns são os casos em que o excesso de hierarquia, o centralismo, a burocratização e a falta de informação, entre outros fatores, acabam por impedir ou dificultar o trabalho em equipe. Tal trabalho deve reunir esforços, talentos, experiências e visões, além de contribuir para um melhor ambiente de trabalho e maior motivação. Assim haverá maior confiança entre os membros, maior imaginação, estímulo à criatividade e busca de inovações; as informações fluirão mais facilmente e o sentimento de pertencer a um grupo acabará por reforçar o compromisso da equipe com o objetivo assumido.

Quando os atores se envolvem no planejamento de atividades e recursos, os riscos de desperdício de recursos ou da não concretização das ações propostas são minimizados. A construção de projetos sociais deve ser clara para todos os agentes envolvidos nas etapas de elaboração, execução, monitoramento e avaliação. É importante que seja um processo participativo, permitindo a contribuição de todas as pessoas envolvidas e que o projeto leve em consideração um maior número de elementos e fatores da realidade. O envolvimento do grupo no processo de gestão traz resultados positivos, bem como uma integração significativa na execução dos projetos. Um grupo diversificado traz diferentes formas de pensar e agir, o compartilhar dessas idéias e experiências possibilita um crescimento no aprendizado e fortalecimento da equipe.

Diante dessa necessidade das organizações do Terceiro Setor de firmar parcerias como forma de descentralizar a gestão e permitir que mais pessoas contribuam com recursos e atividades, bem como para a proposição de metas a serem alcançadas. Salamon (2005) afirma que os parceiros são essenciais para manter as entidades do Terceiro Setor funcionando, para isso essas entidades devem manter uma boa comunicação com os parceiros e principalmente mostrá-los viabilidade nos projetos e programas desenvolvidos ou pretendidos pela instituição. De acordo com Ehlers e Calil (2004, p.107):

em algumas organizações, a explicitação de objetivos interdependentes, muitas vezes desenvolvidos autonomamente, permite identificar temas de interesse comum, facilitando a integração entre as equipes. Em outras organizações, a melhor compreensão do andamento do projeto contribui para a identificação de novas parcerias ou para a captação de novos recursos.

Como exposto anteriormente, a participação dos atores no processo de gestão e dos projetos é imprescindível, para isso a entidade deve ser transparente e permitir que os parceiros possam participar do processo de elaboração dos planos, bem como de avaliar o seu desempenho. Esse relacionamento caracteriza-se por uma gestão responsável, transparente em seus objetivos e ações e que se volta para uma eficiência nas atividades desenvolvidas e eficácia nos resultados. Tal conceito de gestão com responsabilidade também pode ser caracterizado por *Accountability*, que significa “garantir efetividade e responsabilidade financeira, a fim de obter o apoio dos cidadãos, ou seja, as organizações devem garantir eficiência em suas atividades e projetos” (ALBUQUERQUE , 2006, P. 24).

Falconer (1999) define essa responsabilidade como uma postura a ser exercitada no dia-a-dia da gestão para com o público interno ou externo. As organizações do Terceiro Setor devem preparar-se e estar capacitadas para atender às necessidades e demandas futuras e crescentes que a sociedade lhes fará. A adoção e utilização de uma melhor gestão em muito melhorarão o trabalho a ser desenvolvido, além de permitir maior amplitude de atuação, o que terá reflexos na credibilidade dessas organizações. Mais do que um valor, a *accountability* tende a estabelecer-se como uma estratégia competitiva. Coelho (2000, p. 173) conceitua como:

o estado de confiança, respeitabilidade, transparência e interlocução é cobrado de todos os lados: na relação da organização com seus membros e

com a sociedade; na relação que estabelece com as agências públicas e com as organizações privadas; e na relação com os órgãos governamentais na gestão dos recursos públicos.

As organizações do Terceiro Setor, para maximizar o benefício social de sua atuação e ganhar credibilidade devem obrigatoriamente prestar contas a alguém. As organizações devem fornecer ao público informação suficiente para que este possa se posicionar ao seu respeito, principalmente se esta organização solicita doações desse público (FALCONER,1999). Os usuários externos (stakeholders) necessitam de transparência e possuem interesses legítimos quanto às operações exercidas pelas entidades do setor, sendo os principais grupos de interesse pelas informações o governo, beneficiários, fornecedores, doadores, associados e a comunidade em geral.

Nesse contexto de gestão com responsabilidade e na importância da prestação de contas como instrumento de evidenciação de resultados, o Manual de Procedimentos Contábeis e Prestação de Contas das Entidades de Interesse Social (2004, p. 103) afirma que:

Prestação de contas é o conjunto de documentos e informações disponibilizadas pelos dirigentes das entidades aos órgãos interessados e autoridades, de forma a possibilitar a apreciação, conhecimento e julgamento das contas e da gestão dos administradores das entidades, segundo as competências de cada órgão e autoridade, na periodicidade estabelecida no estatuto social ou na lei.

Por isso, prestar contas é uma das principais obrigações dos administradores de entidades de interesse social, tanto para o próprio órgão deliberativo da entidade como para o poder público representado pelos diversos órgãos governamentais relacionados à natureza jurídica, títulos e certificados que tal entidade pleiteia ou possui. Os elementos que compõem essa prestação de contas são exigidos por órgãos interessados como Ministério Público, Ministério da Justiça, INSS, CNAS ou entidades que celebram Termos de Parceria com as OSCIP. A extensão da exigência desses elementos pode variar e deve estar de acordo também com os atos normativos que regem a entidade. Geralmente os documentos e informações são padronizados. Normalmente, no processo de prestação de contas são exigidos: Relatório de Atividades, Demonstrações Contábeis, Informações Bancárias, Inventário Patrimonial, Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), Relação Anual de Informações Sociais (RAIS), Parecer do Conselho Fiscal, Parecer e Relatório de Auditoria Independente, Cópia de Convênio, Contrato e Termo de Parceria. O responsável por essa prestação de contas deve estar atento às exigências específicas de cada órgão, para não se encaminhar informações além ou aquém do necessário (MANUAL DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS E PRESTAÇÃO DE CONTAS DAS ENTIDADES DE INTERESSE SOCIAL, 2004).

Nesse sentido, a Contabilidade, vista como um sistema de informação formal e estruturado, ratifica sua importância não só para demonstrar as origens dos recursos e a forma como eles foram aplicados, evidenciando o aspecto da transparência, como também para validar juridicamente os seus atos financeiros.

É importante lembrar que a informação contábil extraída a partir das Demonstrações Financeiras não possui apenas a finalidade de divulgação. Mas, o potencial de informações que pode

ser gerado a partir delas, juntamente com uma análise dessas informações que podem ser projeções dessas demonstrações, com base no contexto em que a empresa está inserida, e orçamentos que possam fixar metas empresariais a serem atingidas e auxiliar no controle das operações e do fluxo financeiro.

A informação contábil gerencial desempenha papel vital nessas atividades gerenciais, porém mais particularmente nas funções de planejamento e controle. As Demonstrações Financeiras, bem como outros tipos de relatórios gerenciais que podem ser obtidos através da contabilidade se revestem de importância em nosso contexto empresarial atual, isso porque deixam de voltar-se apenas para usuários externos e cumprir regulamentações legais para exercer o seu verdadeiro papel, que é o de auxiliar o gestor no processo de tomada de decisões.

2.2.2 A IMPORTÂNCIA DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS NO PROCESSO DE GESTÃO DAS ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR

Com o crescimento no volume de informações com o qual as empresas trabalham atualmente, é importante verificar o que elas fazem com tantas informações. A contabilidade, por exemplo, fornece informações econômico-financeiras relevantes à gestão da empresa, e a entidade que possui visão de negócios faz uso intensivo do conteúdo disponível nessas informações.

Como as Organizações do Terceiro Setor, por não ter a finalidade de lucro, podem não ter na contabilidade tradicional uma forma clara de evidenciação de seus resultados. Entretanto, para estas entidades, a ciência contábil traz como opção a Contabilidade por Fundos, cuja base é sustentada pela Teoria do Fundo. E, de acordo com Hendriksen (1999, p. 470),

a teoria do fundo abandona a relação pessoal pressuposta na teoria da propriedade e a personalização da empresa como unidade econômica e jurídica artificial, pressuposta na teoria da entidade. Em vez disso, a teoria do fundo trata a empresa como uma unidade operacional, orientada para atividades, como base da contabilidade. Essa área de interesse, denominada fundo, inclui um grupo de ativos e obrigações e restrições correspondentes, representando funções ou atividades econômicas específicas.

Summers (1991, *apud* OLAK; NASCIMENTO, 2000) define que um fundo representa um conjunto de recursos comprometidos para propósitos específicos. Para a contabilidade, o fundo é uma entidade com características bem peculiares a uma empresa e pode ter contas registrando caixa e outros recursos financeiros, bem como dívidas e patrimônio líquido.

De acordo com Martins (1988, *apud* OLAK; NASCIMENTO, 2000), a utilização da Contabilidade por Fundos se trata de um sistema de contabilização que faz uso de uma forma inovadora de segregar os recursos da entidade. Sendo, portanto, uma forma de registro contábil em que uma entidade segrega os ativos, os passivos e até o patrimônio líquido, em função da natureza dos recursos que estão sendo utilizados. Isso devido à necessidade de se manter um controle em decorrência do uso desses mesmos recursos.

Olak e Nascimento (2000) também lembram que o recebimento desses recursos pode vir ou não acompanhado de exigências quanto à sua utilização, ou seja, há recursos que poderão ser livremente utilizados, dependendo das diretrizes dos gestores da entidade, e os que somente poderão ser utilizados para atender a atividades e propósitos específicos.

As principais diferenças entre a Contabilidade por Fundos e a Contabilidade Tradicional são, de acordo com Olak (1996):

a) na contabilização convencional existe um plano de contas único, enquanto na Contabilização por Fundos há um plano para cada fundo ou contas separadas para cada fundo;

b) no modelo tradicional os registros contábeis são feitos de uma forma única, independente destes recursos terem uma destinação específica ou não. Já na contabilização por fundos existe uma segregação, onde se considera cada fundo como uma entidade contábil;

c) a apresentação das demonstrações contábeis na Contabilidade Tradicional é no formato de uma coluna, não havendo separação de acordo com a restrição. Na Contabilização por Fundos o formato é multicolumnar, onde existe uma coluna para cada tipo ou categoria de fundo;

d) as notas explicativas no método tradicional enfatizam os recursos utilizados em atividades ou projetos específicos, diferentemente do método por fundo, que utiliza poucas notas explicativas no que diz respeito aos fundos, pelo poder auto-explicativo das demonstrações contábeis.

Segundo Jeremias e Beuren (2000), a Contabilidade Tradicional não faz segregação dos recursos em função da natureza (restritos e irrestritos), necessitando, dessa forma, manter-se um maior controle em função do uso desses mesmos recursos. A Contabilidade por Fundos, por sua vez, faz a separação dos recursos de acordo com as restrições impostas pelo doador, ou por determinação da própria entidade. Nas demonstrações contábeis não ocorre uma diferença em termos de valores monetários, o patrimônio líquido social e o *superávit* ou *déficit* são os mesmos em ambos os métodos. O que as diferencia é a forma de elaboração, apresentação e divulgação das mesmas. As vantagens, para as organizações sem fins lucrativos ao se adotar a Contabilidade por Fundos, estão no elevado poder informacional desse modelo contábil.

Apesar da alternativa da utilização da contabilidade por fundos, muitas organizações do Terceiro Setor elaboram e apresentam os mesmos relatórios contábeis das empresas comerciais. Mas as informações contábeis voltadas para esse setor devem ser diferenciadas, isso porque não tem finalidade de lucro e a medição de desempenho volta-se para a eficácia na execução das atividades, não nos resultados financeiros.

O *Statement of Financial Accounting Concepts* (SFAS) n°. 4, estabelecido pelo *Financial Accounting Standards Board* (FASB), trata dos objetivos do relatório financeiro para Organizações sem fins lucrativos, onde tem por finalidade proporcionar um melhor entendimento no conteúdo dos demonstrativos contábeis para esse segmento. Nele é discutido que o ambiente operacional das organizações sem fins lucrativos e das organizações comerciais são praticamente os mesmos, e similares em muitas coisas, ambos produzem e distribuem mercadorias e serviços e utilizam recursos escassos para fazer isso. Por isso que muitas entidades sem fins lucrativos se utilizam do mesmo sistema contábil de mensuração e evidenciação de suas operações.

Como existem divergências em relação às fontes de recursos, as organizações sem fins lucrativos, já que recebem recursos destinados de doações, devem elaborar relatórios mais claros aos diversos grupos de interesse dessas informações com o detalhamento de suas ações, metas, de onde provêm os recursos, para que são utilizados e se são eficientes em seu uso. Em suma, devem esclarecer não somente o fluxo de recursos da entidade, mas a forma como estes são administrados em função do objetivo central da organização, sua missão.

Outro ponto que diferencia as organizações das empresas comerciais é a finalidade. Enquanto empresas comerciais visam o lucro e avaliam o desempenho através de índices que permitam avaliar a rentabilidade do negócio e do capital investido, as entidades sem fins lucrativos, por não terem o lucro como meta, estabelecem outros tipos de informações para a avaliação do desempenho organizacional. O relatório financeiro, então, deve fornecer informações sobre o desempenho da organização que envolve medições periódicas das mudanças no total e natureza dos recursos da organização e informações sobre a eficiência e realização dos serviços ao mesmo tempo. Dessa forma, esse relatório não se caracteriza por um modelo fechado, mas de forma a se adequar às necessidades de informações internas das organizações e do conteúdo de informações desejado pelo diversificado grupo de usuários, se revestindo de importância por fornecer informação útil e adequada.

Reficco et al. (2006) comentam que as empresas sociais medem seu êxito em função do progresso alcançado no cumprimento de sua missão e quando os parâmetros para a medição não são claros, a análise volta-se para a relação entre os fundos arrecadados e as atividades realizadas, não demonstrando os resultados em função do objetivo esperado. Um dos principais problemas associados à medição de desempenho financeiro é a dificuldade de relacionar a missão a uma análise quantitativa ou de medidas concretas, os indicadores financeiros das empresas sociais apontam aspectos da saúde financeira da organização mais que indícios de seu desempenho. Outra dificuldade está em relacionar as medidas de desempenho de acordo com a missão organizacional.

Segundo Henderson et al. (2002), há quatro passos básicos para criar um sistema de medição de desempenho com o foco na produtividade e nos resultados alcançados: Primeiramente deve-se claramente definir a missão da organização, pois ao definir os seus propósitos, ajuda na criação das medidas de desempenho de produtividade e resultado efetivo; o segundo passo está em identificar requisitos qualitativos para guiar o desenvolvimento para indicadores e medições; desenvolver indicadores e medições primárias é o terceiro passo, ou seja, identificar e testar um número executável de medidas que servirão como indicadores primários; e por fim, Implementar o novo sistema de medição de desempenho que tem por objetivo prover informação que irá ajudar aos gerentes a focar melhor a alocação de recursos para melhorar o processo de tomada de decisões, auxiliando a organização no cumprimento de sua missão.

Os resultados obtidos no estudo de caso na *The Christian Children's Fund* (CCF), feito por Henderson et al. (2002), confirmaram que o relatório de desempenho provê a instituição um instrumento viável para a gestão dos programas desenvolvidos e a utilização do mesmo permite que

se estabeleçam prioridades nos programas e na distribuição dos recursos necessários a alcançar as metas da organização.

Dessa forma, mesmo quando a empresa não possui fins lucrativos, a Contabilidade Gerencial é um conjunto de ferramentas de gestão que permite que os tomadores de decisão não fiquem “à deriva” em meio à diversidade de acontecimentos que possam vir a ocorrer na empresa. Diante da importância da informação contábil no processo decisório, Figueiredo e Caggiano (2004, p. 24) afirmam:

A contabilidade moderna tem-se caracterizado como uma das ferramentas mais úteis aos administradores na otimização do processo de tomada de decisão. Como um sistema de informação e mensuração que afeta a tomada de decisão, possibilita que, partindo do conhecimento de fatos passados, procedimentos futuros sejam delineados de forma que esta otimização seja, senão alcançada totalmente, buscada com maior segurança.

Por essa razão, a principal função da Contabilidade Gerencial é fornecer informações aos gestores responsáveis por dirigir e controlar as operações da empresa. Ainda assim, Segundo Abraham (2006), algumas organizações sem fins lucrativos negligenciam a utilização da informação contábil e terminam perdendo o potencial de informação que pode auxiliar no processo de controle organizacional. A chave dessa omissão se relaciona com a cultura organizacional e com o fato de não objetivar lucro.

Enfim, toda organização, independente de seu tamanho e finalidade, necessita de gerentes responsáveis pelo planejamento, organização dos recursos, direção do pessoal e controle das operações. O orçamento é um documento formal capaz de reunir um conjunto de planos e informações à organização como um todo.

2.3 O ORÇAMENTO

No mundo dos negócios, são necessários documentos que quantifiquem os planos de uma empresa para atingir as suas metas. Para a maioria das empresas esses documentos formalizam e sistematizam o processo de planejamento e controle. O orçamento é um plano detalhado para a aquisição e uso de recursos, financeiros ou não, dentro de um período específico, representando um plano para o futuro, expresso em termos quantitativos. Segundo Beuren (2002, p. 31),

no planejamento da empresa são definidas as diretrizes estratégicas e as políticas operacionais, as quais são traduzidas em planos e padrões de controle quantificados física e monetariamente por meio de planos orçamentários. Essa orientação, que serve de parâmetro para atingir maior eficácia no desempenho de cada área e da empresa como um todo, deve ser controlada para que seja alcançada a situação desejada e corrigir eventuais falhas, já com vistas ao planejamento de períodos futuros.

Garrison e Noreen (2001) apresentam o *orçamento geral* como um instrumento que representa, de modo abrangente, os planos da administração para o futuro e de que forma esses planos são realizados. Mas, para ser realmente eficaz, um bom sistema orçamentário necessita de *planejamento e controle*. Isso porque um bom planejamento sem o controle adequado é desperdício de tempo e recursos. Diante disso, afirmam que “embora as empresas possam obter certo grau de sucesso sem orçamentos, elas jamais atingirão as alturas a que se poderiam chegar com um sistema coordenado de orçamentos” (p.262).

Miranda e Libonati (2002) afirmam que, independente da técnica a ser adotada para se elaborar o orçamento, é imprescindível um entendimento da situação atual e do comportamento dos itens no tempo o qual se deseja prever, além de compreender a inter-relação entre esses itens. Com isso, cabe à controladoria, através do sistema orçamentário, identificar problemas que possam decorrer da falta de coordenação das atividades da empresa, como, por exemplo, quando ocorre um excesso de recursos em uma determinada área, conseqüência de um valor orçado maior que o necessário.

A contabilidade tem um papel fundamental no processo de elaboração do orçamento. Miranda e Libonati (2002, p. 67) afirmam:

O orçamento faz uso intensivo da contabilidade, a qual fornece a linguagem e a teoria que definirá como registrar, classificar e avaliar os itens do orçamento. Os ativos, passivos, receitas e despesas estarão avaliados segundo critérios estabelecidos pela contabilidade. Todos os fatos a serem considerados na previsão serão escritos na linguagem contábil. O papel da contabilidade no planejamento será de: *conduzir o processo de definição do plano de contas*, com o grau de detalhamento desejado pelos usuários; e *organizar o sistema de informações contábeis*, em centro de custos, centros de resultado ou centros de investimento, para que na fase de controle, seja possível a definição das responsabilidades.

Numa organização com fim lucrativo, o empresário tem como objetivo principal obter o retorno esperado de seu investimento, levando em consideração o grau de risco envolvido e respeitando-se a responsabilidade social e os aspectos éticos. Já em organizações sem fins lucrativos ou públicas, o objetivo predominante deve ser o de otimizar a relação entre dispêndio de recursos e o nível de serviços que a sociedade espera dessas entidades. Para Figueiredo e Caggiano (2004, p.119),

o processo orçamentário realiza-se no curto prazo, normalmente um ano, e fornece uma direção dos passos que os gestores devem seguir no período corrente para que os objetivos organizacionais sejam atingidos. Já o planejamento de longo prazo envolve a determinação dos objetivos da corporação e a determinação de um plano apropriado para atingir esses objetivos. Assim, o plano de longo prazo é o guia para a preparação do orçamento anual e define as ações que precisam ser efetivadas hoje, em busca dos objetivos de longo prazo. Com efeito, o orçamento representa o primeiro momento do planejamento de longo prazo.

Mas, deve-se lembrar que o orçamento não pode ser proposto como um plano rígido, sem flexibilidade, e sim como um guia para ações futuras. Isso porque as empresas estão sujeitas aos fatores externos que podem afetar os objetivos da companhia e levar até a decisões errôneas. Há possibilidade de adaptação do planejamento orçamentário às mudanças previstas fazendo um orçamento provisório, preparado trimestralmente, embora com a duração de um ano (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2004).

Anthony e Govindarajan (2002) afirmam que o orçamento difere da projeção. Isso pode ser explicado pelo fato de o orçamento ser um plano gerencial com a hipótese implícita de que serão tomadas providências relacionadas ao setor orçado, para que a realidade corresponda ao plano aprovado. Já uma projeção é apenas uma previsão do que pode acontecer, sem implicar que o autor possa moldar os eventos para cumpri-la.

Sobanski (1994, p.16) afirma:

O orçamento é o instrumento mais detalhado da administração que integra as quantificações das ações e resultados a curto prazo da empresa, visando alcançar seus objetivos com eficiência. Sendo também o elo gerencial de ligação entre a atuação da empresa a curto prazo e sua estratégia, isto é, refletindo os primeiros passos da empresa na direção de seus objetivos de longo prazo.

Para Jiambalvo (2002), o orçamento é útil no processo de planejamento, pois auxilia na comunicação e coordenação. O desenvolvimento de um orçamento implica num plano formal que impõe aos gerentes considerar cuidadosamente suas metas e objetivos e determinar maneiras de atingi-los. Dessa forma, torna-se um instrumento de comunicação das informações dos direcionamentos pretendidos pela empresa ajudando a coordenar as atividades dos gerentes.

2.3.1 ORÇAMENTO EMPRESARIAL

O orçamento empresarial é a expressão do ato ou efeito de orçar, avaliar, calcular e computar dados relativos à operação e às finanças da empresa. Ou seja, expressa quantitativamente o plano de ação futuro da administração para certo período. Através do sistema orçamentário obtém-se detalhadamente a quantificação e fixação de metas e objetivos da entidade. De acordo com Femenick et al. (2006, p. 63),

o orçamento empresarial é o processo pelo qual, através da estimativa de receitas e despesas, as empresas viabilizam as decisões e estratégias oriundas do planejamento. Deve ser elaborado de forma descentralizada, subdividindo-se em tantas unidades quantas sejam as unidades da empresa.

Sobanski (1994) afirma que o orçamento empresarial é um sistema que engloba uma série de suborçamentos que formam uma verdadeira rede de planejamento e controle da empresa. Esses

subsistemas podem ser classificados por setores ou função, como: o orçamento de receita, custos, investimentos, caixa, balanço patrimonial projetado, entre outros.

a) *Orçamento de Receita e Orçamento de Custos*

De acordo com Horngren et al. (1997), o orçamento de receitas é geralmente o que dá início ao processo de elaboração do orçamento, isso acontece porque a produção, níveis de estoques e os custos dependem do nível de receita esperado.

Dessa forma, deve estar bem claro no orçamento que os valores esperados de receita necessitam estar fundamentados em base realista. Ou seja, em dados históricos ou projeções estatísticas que possam justificar os valores que constam no orçamento. No caso de organizações sem fins lucrativos, onde não se tem as vendas como principal fonte de receita, devem ter, de uma forma bem clara, as previsões de fundos disponíveis que serão repassados para custear suas atividades ou projetos, para, então, poder melhor direcionar a utilização dos recursos financeiros.

O orçamento de custos refere-se a uma previsão de gastos a serem realizados para a execução da tarefa produtiva. Na verdade está mais voltado para se manter um nível desejado (padrão) de gastos e verificar as variações. Para Santos (2005), o processo de análise é feito com base nas oscilações entre o custo padrão e o real, e a partir dessa análise, pode-se verificar as causas prováveis das variações, sendo possível tomar decisões de caráter preventivo.

É importante que as empresas façam um plano para projetar gastos, que podem ter a natureza de custos, despesas ou investimentos. Para Frezatti (2000), uma projeção de gastos tem a finalidade de fixar quais as informações referentes aos gastos projetados para o exercício a serem controlados. Tais gastos devem ser projetados conforme requeridos pelos departamentos, objetivando um adequado sistema de gerenciamento para a organização.

Em organizações do terceiro setor é importante se elaborar o orçamento de custos, o que permite estimar os gastos das atividades pretendidas, bem como priorizar as ações que estão envolvidas com a sua missão.

b) *Orçamento de Caixa*

Utiliza-se para projetar fluxos de caixa futuros na gestão da atividade financeira da empresa. Ou seja, é um instrumento de gestão financeira capaz de prever mudanças prováveis nas disponibilidades da empresa.

Os orçamentos de caixa são úteis para o planejamento e controle do caixa e auxiliam a evitar recursos ociosos e *déficits* inesperados, dessa forma, é possível manter no caixa os saldos de acordo com as necessidades. No caso de organizações do terceiro setor, o orçamento de caixa é importante para priorizar os recursos e ter um controle no direcionamento dos mesmos.

Sanvicente e Santos (1983) asseveram que uma atividade indispensável para a grande maioria das instituições é a projeção do fluxo de caixa, independente do grau de formalização considerado para sua confecção. A elaboração do orçamento de caixa requer que sejam feitos alguns ajustes nos orçamentos de receitas e despesas, isto porque estes obedecem ao regime de competência do exercício e não à data de recebimento ou pagamento. Dessa forma, a projeção do fluxo de caixa permite a visualização da situação provável do saldo de caixa no decorrer dos meses

correspondentes ao período orçamentário. Em função disso, torna-se possível identificar as prováveis faltas futuras de caixa, bem como os meses em que pode haver excessos de numerário disponível. Quando isso ocorrer, cabe ao tesoureiro verificar as fontes alternativas para obtenção de fundos adicionais exigidos e tomar as providências necessárias, ou, no caso de superávits excessivos, recomendar as melhores alternativas para aplicação desses recursos.

c) Orçamento de Investimentos

Está relacionado aos cálculos necessários para analisar as aquisições a serem realizadas pela empresa. Trata-se de aplicações de elevadas somas de recursos e estes podem comprometer a situação da empresa com relação ao curto prazo. Por esse motivo é que a análise de todo o processo de aquisições, fornecida pelo orçamento de investimentos, constitui uma ferramenta indispensável.

Em organizações que sobrevivem de doações e seus recursos são escassos, como acontece nas entidades do Terceiro Setor, tal relatório é importante pelo fato de permitir com que não sejam imobilizados recursos que seriam necessários para a viabilização de projetos e programas, bem como à manutenção da organização.

d) Balanço Patrimonial Orçado

Possibilita a estimativa de uma situação futura do patrimônio da empresa. Para a projeção do Balanço Patrimonial é necessário que as contas do ativo e passivo tenham seus saldos projetados na data do balanço e todas as modificações possíveis nas contas tenham sido registradas. Também é importante que o resultado projetado para o período já tenha sido apurado e o saldo transportado ao Balanço. A apuração do resultado do período é importante pelo fato de evidenciar os resultados alcançados a partir da gestão de seus recursos.

e) Orçamento de Projetos

O orçamento é elaborado quando se deseja saber quais os recursos necessários para a realização de um determinado projeto. Como o projeto é uma forma de captação de recursos, o orçamento é necessário porque informa, com transparência, de que forma os recursos pretendidos serão aplicados. Também é válido lembrar que nas entidades do Terceiro Setor, o orçamento também é um instrumento que orienta o processo de execução financeira institucional, não se resumindo apenas aos projetos.

Para um projeto ser bem-sucedido, é importante atentar para o fato de uma elaboração cuidadosa do orçamento e de seguir aos itens constantes no orçamento. Por isso, quando elaborado da forma mais próxima possível do que se pretende realizar, o orçamento se traduz numa ferramenta clara e bastante eficaz no controle dos recursos financeiros disponíveis para a realização dos projetos ou programas das entidades.

Quanto aos métodos de confecção do orçamento, Femenick (2000) afirma que devem se adequar com as circunstâncias concretas da empresa. Ou seja, utilizando ou não as informações com base em dados históricos. Tais métodos de desenvolvimento dos orçamentos podem ser o

Orçamento Incremental, onde contém custos e receitas de anos anteriores que devem ser ajustados a valores atuais, apenas efetuando um ajuste nas metas. Outro método é o *Orçamento com Base Zero*, no qual não se apresenta dados anteriores para possíveis comparações e requer dos profissionais responsáveis por sua confecção a justificativa para cada custo que irá compor o orçamento.

Com relação à utilização do orçamento, Welsch (1983) evidencia que o orçamento não se trata de uma técnica isolada e deve estar relacionada com todo o processo de gestão, inclusive o planejamento. Isso porque cabe ao planejamento organizacional apontar os indicadores necessários para avaliar metas e confrontar com os objetivos fixados pela organização.

2.3.2 FASES DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO

a) *Elaboração*

A implantação do orçamento tem como objetivo criar um instrumento de ação gerencial com base em um conjunto de dados e decisões contidas na estratégia empresarial. Femenick et al. (2006, p. 34) esclarecem que

para o desenvolvimento do planejamento orçamentário é necessária uma definição clara dos objetivos gerais e específicos da organização, um levantamento criterioso dos dados, discussão das informações pelas gerências e diretorias e aprovação do projeto pela diretoria. Só então, devem ser elaborados o plano de implantação do orçamento, seu controle e revisões periódicas.

Verifica-se, então, que a fase de elaboração está fortemente relacionada ao processo de planejamento e o quanto é importante a empresa planejar as suas ações antes de enumerá-las no orçamento. Segundo Femenick et al. (2006, p. 67),

para que um planejamento seja base para o orçamento empresarial, é preciso verificar em que nível os referenciais estratégicos prevêm o detalhamento do orçamento, se ele desce ao nível operacional, se as metas são passíveis de quantificação financeira e se os prazos estão bem definidos entre curto, médio e longo.

A partir do momento da fixação dos planos contidos na elaboração do orçamento, a empresa pode passar à próxima fase, onde irá pôr em prática os planos contidos no orçamento.

b) *Execução*

Após o entendimento de quais os planos a serem cumpridos no orçamento e do envolvimento de todos os setores desde o momento de levantamento de dados para a projeção do orçamento, esses setores podem receber a tarefa para a execução do orçamento. De acordo com Femenick et al. (2006, p. 73),

depois que o orçamento geral é aprovado pela alta direção, é que se inicia a fase de implantação do sistema. Com base nesse documento, são divulgados os orçamentos específicos de cada unidade da organização. Essas peças setoriais orientarão os gerentes na execução das tarefas no período orçado, para que toda a organização possa agir de forma integrada e orientada no mesmo sentido de atingir os objetivos fixados.

A fase de execução corresponde a realização dos objetivos fixados no orçamento. A partir do que ocorre na execução das atividades é que a empresa pode estabelecer padrões de comparações das metas propostas no orçamento e, a partir das variações, ajustar no que for preciso.

c) *Controle*

O controle do orçamento funciona como *feedback* e um sistema de realimentação do processo orçamentário e de gestão organizacional. É uma ferramenta que possibilita ao administrador avaliar o desempenho obtido no período em relação aos objetivos planejados.

Para Jiambalvo (2002), o orçamento é imprescindível no processo de controle porque serve de referência para a avaliação de desempenho. Isso porque para manter o controle de uma empresa, é necessário conhecer o desempenho dos gerentes e as operações de sua responsabilidade. Geralmente, avalia-se esse desempenho através da comparação do desempenho real com o que foi planejado ou orçado.

O administrador que utiliza o orçamento no processo de gestão detém melhor o controle na empresa. Isso porque o conhecimento da técnica orçamentária permite a visão e o uso de um modelo da empresa que leva em consideração as relações entre as possíveis decisões, eventos futuros, recursos necessários, repercussão em cada setor da empresa e os resultados esperados ao final (SOBANSKI, 1994).

Como o orçamento não é exato por se tratar de uma técnica de previsão futura que contém fatores imprevisíveis, podem ocorrer divergências entre os valores previstos e os resultados alcançados. Tal situação enfatiza a relevância do controle e, de acordo com as variações verificadas, é possível ajustar os desvios do padrão estabelecido ou mesmo verificar erros no processo de quantificação ou elaboração do orçamento. Conforme Femenick et al. (2006, p. 75),

o orçamento sozinho não é suficiente para fazer a empresa atingir seus objetivos, mas quando acompanhado de controle, avaliação permanente e distribuição de responsabilidades com os gerentes executores, convencendo-os de que o orçamento está ali para os auxiliar, identificando e corrigindo distorções eventuais, torna-se ferramenta indispensável para se atingir as metas e os objetivos empresariais.

De acordo com Horngren, Foster e Datar (2000), o orçamento é uma ferramenta de auxílio aos gestores, mas necessita do apoio da administração da empresa. Isso porque o apoio da administração é fundamental para obter a participação de outros agentes no processo de formulação dos orçamentos e, conseqüentemente, uma condução mais profícua dos mesmos.

Dudgale e Lyne (2006), em seu estudo que enuncia casos de utilização do orçamento como ferramenta de gestão por administradores financeiros e não-financeiros de 40 companhias. Tal pesquisa comprovou que tais companhias não só confirmaram a importância da utilização do orçamento, como também a sua compreensão de acordo com as particularidades da empresa. O estudo comprova que o orçamento foi considerado pelos gestores como essencial no processo de estabelecer cenários-padrões para a realidade da empresa. Com isso, ajuda a estabelecer a disponibilidade de recursos e processos de padrão. O controle, então, é obtido ao medir a eficiência das operações de acordo com a comparação do que foi realizado na produção com os padrões normais necessários para realizá-las.

2.3.3 A IMPORTÂNCIA DO ORÇAMENTO NA GESTÃO DO TERCEIRO SETOR

Um dos estudos mais importantes sobre as características particulares das organizações não-governamentais foi realizado em 1998, na Inglaterra, por Ashford (1999) onde analisa a gerência dessas organizações, considerando as ferramentas usadas em cinco setores diferentes em 316 delas: serviços de caridade, escolas particulares ou independentes, associações profissionais, associações de moradores e organizações de assistência social.

Para o autor, o orçamento é o sistema de informação gerencial mais usado, totalizando 92% das Organizações; a contabilidade financeira e a contabilidade de custos vêm logo em seguida. A ausência desses sistemas de controle é explicada, por ele, como consequência de uma falta de treinamento e do custo excessivo de implantação. Por essa razão, afirma ser bem mais provável encontrar Organizações sem fins lucrativos bem sucedidas em mercados que se caracterizam por uma alta competitividade, necessitando, dessa maneira, de mais informações para avaliar a sua gestão e garantir a sua sustentabilidade.

Hudson (1999) afirma que a informação financeira é imprescindível ao gestor para tomar decisões e executar as suas tarefas. Sabe-se que é essencial para a eficiência de uma organização a projeção de um sistema gerencial contábil que se ajuste à tarefa da organização. Mas, na prática, muitas organizações não valorizam a administração financeira dos recursos, o que resulta em uma má aplicação dessa e desperdício de dinheiro, que poderia ser direcionado para as atividades-fim da organização.

Abraham (2006) em seu estudo sobre a administração financeira para as organizações sem fins lucrativos comenta sobre um modelo de medição de desempenho dessas entidades através de uma análise de coeficientes. Tal modelo permite avaliar o seu estado financeiro atual, seu desempenho com o passar do tempo e, assim, estabelecer medidas de estratégias futuras e atividades para acompanhar a sua missão.

Considerando que o desempenho em organizações sem fins lucrativos está pautado em informações qualitativas, a autora identifica e discute várias relações financeiras que são utilizadas para analisar o desempenho dessas organizações. Uma delas é se a organização tem dinheiro suficiente para sustentar a sua missão, focando na questão da suficiência e flexibilidade dos recursos. Outro questionamento é se a aplicação dos recursos é tanto eficiente como efetiva,

voltando-se para a responsabilidade e desempenho financeiro, onde demonstra como os recursos estão sendo utilizados e se existem melhores caminhos de encontrar a missão e os objetivos da organização. Por fim, questiona-se que fontes de financiamento estão disponíveis para apoiar a missão da organização, essa análise volta-se para os financiamentos de longo prazo, cabendo cautela à organização nos investimentos que desviam recursos e o foco de sua missão.

Um exemplo que cabe a esse último questionamento seria se a organização decidisse reformar as suas instalações pensando em melhorar as condições do ambiente para a realização de suas atividades. Se essa decisão de reformar não for previamente analisada e verificar se há recurso suficiente destinado a tal atividade, pode ocorrer de faltar dinheiro para as atividades básicas da instituição, definidas em sua missão institucional, devido a uma imobilização de recursos que podem ser importantes para os programas ou projetos. Esse fato caracteriza a importância de uma projeção financeira, tendo por suporte um plano orçamentário. Dessa forma, deve ficar claro que o orçamento precisa ser flexível e projetado de acordo com as necessidades da organização e dos objetivos constantes em sua missão, a qual não sofre mudanças para ser adaptada ao orçamento.

A gestão dos empreendimentos sociais tem um foco voltado para o interior institucional, devendo analisar o planejamento, coordenação e recursos disponibilizados para os dirigentes buscarem atender à missão da organização. Por isso que ao planejar atividades de um programa ou projeto é imprescindível que as ações e procedimentos necessários para alcançar os resultados esperados sejam determinados. Os fatores tempo e dinheiro são muito importantes para o sucesso dos projetos e devem ser claramente definidos. As ações devem estar programadas para um período de tempo e estabelecidas em um cronograma e a identificação dos recursos físicos, financeiros e humanos necessários para a consecução das atividades previstas é primordial para se elaborar um orçamento realista e preciso.

O orçamento é essencial para a elaboração de projetos das organizações do Terceiro Setor, pois constitui a base para a aprovação financeira dos doadores, com isso tornando-se bastante familiar aos dirigentes dessas organizações. Os financiadores querem saber o que será feito com o seu dinheiro, e por isso o orçamento é um meio explícito para demonstrar como será aplicado o dinheiro na concretização das ações realizadas por essas organizações. Diante disso, Albuquerque (2006, p. 89) lembra que,

após a elaboração do plano de trabalho do projeto, é preciso montar o orçamento, prevendo quais recursos financeiros necessários para o seu desenvolvimento e onde serão aplicados em dado período de tempo. O orçamento, portanto, é um modo de representar as ações, as atividades do projeto em valores monetários durante um tempo determinado.

As organizações precisam de um orçamento que registre receita e despesa, proporcionando relatórios sempre atualizados e úteis para cada nível da entidade. Como, por exemplo, os administradores de serviços precisam de informações sobre a receita e a despesa para saber o nível de atividade que podem realizar, bem como do subsídio que necessitam para completar as suas ações. Outro caso é quanto aos dirigentes e conselho, que necessitam de uma visão geral de

receitas e despesas, balanço e estimativas de fluxo de caixa, como meio de avaliação institucional e também para poder tomar decisões apropriadas dentro de uma margem prevista (HUDSON, 1999).

É importante o conhecimento da disponibilidade financeira da organização para não correr o risco de comprometer alguma atividade por falta de recurso. Nesse caso, o fluxo de caixa de um projeto é importante por ser um instrumento de representação do fluxo de dinheiro que ocorre durante a sua realização. É necessário um ajuste na programação de pagamentos e compras com as entradas de dinheiro no caixa, isso porque os recebimentos e pagamentos de um projeto ocorrem em datas diferentes. Pode ser elaborado ao final de cada mês ou específico aos projetos ou programas. Albuquerque (2006, p. 128) afirma que

a etapa financeira da montagem do orçamento é aquela que permite a análise global do instrumento. Isso porque todas as decisões tomadas durante o processo de elaboração do orçamento são traduzidas para a linguagem monetária, gerando demonstrações como o Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultados e Fluxo de Caixa Projetados. Com base nesses demonstrativos, indicadores são calculados com o objetivo de identificar a adequação financeira do orçamento.

Embora o orçamento seja uma ferramenta de gestão comum para entidades do Terceiro Setor, principalmente quanto à captação de recursos junto aos financiadores, sejam estes públicos ou privados, a análise da execução dos orçamentos é algo que tem sido só recentemente aplicado como forma de avaliação. Infelizmente, ainda de uma forma incipiente, pois se sabe que é uma medida de desempenho importante, principalmente com relação ao monitoramento financeiro dessas organizações, onde os recursos são escassos e muitas vezes mal administrados.

Dessa forma, o orçamento constitui-se de um importante meio de avaliação das organizações, a partir do controle dos itens constantes no orçamento e a verificação de suas variações. Frezatti (2000, p. 40) afirma que:

O controle orçamentário deve ser um instrumento que permita à organização entender quão próximos estão seus resultados em relação ao que planejou para dado período. Nessa abordagem, é importante definir e acompanhar o todo e as partes. As metas da empresa podem ou não ter sido atingidas. Tais metas são entendidas como macro, pois dependem do desempenho de todas as áreas da organização. Por outro lado, é fundamental entender como foram atingidas, o que só se pode entender com detalhamento de indicadores específicos de cada área da organização. A realimentação do sistema de planejamento corresponde a uma etapa importante, já que o entendimento das variações permite aprimorar o processo de planejamento. Tomar conhecimento sem desenvolver ação corretiva, quando necessário, é pura perda de tempo e energia.

Sendo assim, o orçamento é uma ferramenta de gestão empresarial que permite avaliar a aplicação dos recursos institucionais, financeiros e materiais, bem como na avaliação do desempenho, uma vez que permite analisar as variações entre o previsto e o realizado. No caso das variações negativas, estas se referem a uma realização que excedeu o que constava no orçamento e devem ser justificadas pelo gestor. Por isso que o controle orçamentário é útil, pois este fornece informações importantes que servem para realimentar o sistema de planejamento. Uma vez

alcançada uma etapa, é possível redirecionar, enfatizar, ajustar as ações para atingir os objetivos previamente traçados.

O orçamento é importante por trazer a informação necessária para conseguir analisar a situação financeira da organização a longo prazo, bem como no curto prazo para algum projeto ou programa específico. Quando se detém a informação financeira, pode-se avaliar a viabilidade de programas ou projetos e também analisar a sustentabilidade financeira da organização para o longo prazo. O orçamento também é primordial no tocante à transparência, pois a divulgação das metas propostas no orçamento e o grau de atingimento das mesmas são úteis no processo de prestação de contas, gerando credibilidade da organização junto à população.

Dessa forma, conclui-se que para otimizar a gestão de organizações do terceiro setor é importante a adoção de técnica contábil e financeira adequadas, de uma política de pessoal e, principalmente, da transparência e da participação democrática dos colaboradores internos na administração da organização. Não podendo se esquecer também da necessidade das organizações diversificarem as suas fontes de financiamento mediante a aplicação de técnicas modernas de captação de recursos, que se caracterizam por projetos bem elaborados, fundamentados por orçamentos bem delineados, como principalmente em uma gestão financeira que possibilite as organizações controlarem os recursos financeiros de uma forma a garantir a sua sobrevivência.

3 METODOLOGIA

3.1 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

García Ferrando (1979, apud GONZÁLEZ RÍO, 1997, p. 15) afirma que “o termo método é empregado quando se pretende converter a simples especulação ideológica, filosófica ou literária sobre a sociedade em intentos de compreensão ou explicação científica”.

Para González Río (1997, p. 16),

o método científico empregado às ciências sociais é empírico. Nele, a observação e a experimentação têm um papel essencial e combinam-se à abstração e à generalização, com o objetivo de descrever, compreender e explicar a realidade social.

Um critério para obtenção do conhecimento científico se dá através dos métodos indutivo (das observações à teoria) ou dedutivo (da teoria às observações). Neste trabalho, essa busca se efetivou aplicando-se o método indutivo, que parte da observação de fatos ou fenômenos cujas causas se deseja conhecer para uma posterior análise dos resultados obtidos e tirar conclusões acerca do fenômeno estudado.

A metodologia é a lógica do procedimento científico e tem um caráter normativo que se diferencia claramente da teoria (substantiva). No entanto, os instrumentos e procedimentos usados na investigação sociológica devem satisfazer aos critérios metodológicos pressupondo logicamente uma teoria substantiva. Por isso, na prática da investigação é muito difícil separar teoria e método, pois uma investigação desprovida de premissas teóricas não é só infrutífera, mas impossível.

Para uma pesquisa, também são essenciais as Técnicas de Investigação, que são procedimentos específicos através dos quais o pesquisador reúne e ordena os dados antes de submetê-los a operações lógicas ou estatísticas. As técnicas se referem aos elementos do método científico e não devem ser confundidos com o método em si. São exemplos de técnicas: realização de entrevista, aplicação de questionários, análise documental, entre outros. Apesar do ponto de vista tradicional, fazer distinção entre teoria, metodologia e técnicas de investigação, no processo científico de explicar e prever fenômenos sociais, os três elementos estão intimamente ligados entre si.

Esta foi uma pesquisa descritiva que, segundo Martins (2002, p. 36), “tem como objetivo a descrição das características de determinada população ou fenômeno, bem como o estabelecimento de relações entre variáveis e fatos”.

O presente estudo se desenvolveu através de uma revisão bibliográfica e estudo de campo. Segundo Martins (2002), a revisão bibliográfica do assunto é necessária para dar suporte e fundamentação teórico-metodológica ao estudo, já o estudo de campo caracteriza uma coleta de informações diretamente no local onde ocorrem os fenômenos

3.2 QUESTIONÁRIO DA PESQUISA

Baseado na revisão bibliográfica foi elaborado um questionário de pesquisa, apresentado no apêndice, com perguntas que visaram responder o problema de pesquisa exposto no capítulo 1. Nesse sentido, Gil (1999, p.129), afirma que “construir um questionário consiste em traduzir os objetivos da pesquisa em questões específicas”. Sendo assim, o questionário se constitui no instrumento utilizado para a análise do fenômeno investigado, pois as respostas às questões nele formuladas esclareceram o problema da pesquisa.

O estudo de campo teve como instrumento de coleta de dados o referido questionário, o qual está dividido em cinco grupos de questões:

- a) dados do entrevistado: objetivando traçar o perfil do respondente;
- b) perfil da organização: buscando identificar as características das entidades quanto ao tipo da organização, número de funcionários e voluntários, tempo de atividade, áreas de atuação e aspectos referentes à estrutura organizacional;
- c) informações quanto à prestação de contas: analisando o nível de transparência da organização, a importância dada pela entidade à *Accountability*, que fatores levam a organização a prestar contas, o quê e para quem está se prestando contas e também se há divulgação, ou mesmo participação, de outros interessados na formulação de planos da organização;
- d) recursos financeiros da organização: com o objetivo de vislumbrar as fontes, formas de captação e aplicação dos recursos da entidade. Também pretende analisar o planejamento de atividades e a existência de sistemas de planejamento que possibilitem um melhoramento no processo de gestão de recursos financeiros, bem como um direcionamento dos recursos prioritários de acordo com a missão da organização;
- e) orçamento: diagnosticando se há uso do orçamento pela organização, quem participa da elaboração, que tipos de orçamento são elaborados e com que finalidade, abrangência do orçamento e se é feito algum tipo de revisão. Também foi verificado se, em decorrência da utilização de técnicas orçamentárias, as metas definidas no orçamento são alcançadas e se podem ser percebidas melhorias na gestão como geração de benefícios à organização.

3.3 POPULAÇÃO E CARACTERÍSTICAS DA AMOSTRA

A população estudada pode ser identificada como de julgamento ou intencional. O critério utilizado pelo pesquisador na seleção das organizações relaciona-se com a qualificação apresentada por elas, acreditando-se que as OSCIPs diferem das demais organizações do Terceiro Setor, devido a uma legislação mais rigorosa quanto à utilização de algumas práticas contábeis, conseqüentemente, possuindo melhores condições de responder às indagações propostas pelo presente trabalho. Também foram selecionadas ONGs para compor o universo estudado para fins de comparação entre os resultados obtidos. Nesse sentido, Gil (2002) destaca que a aplicação da intencionalidade torna uma pesquisa mais rica em termos qualitativos, mostrando-se mais adequada para a obtenção dos dados.

O universo da pesquisa é composto por 46 organizações do Estado do Rio Grande do Norte. Sendo 41 entidades qualificadas como OSCIPs (Organizações da Sociedade Civil com Interesse Público) no Estado e que estão devidamente cadastradas no Ministério da Justiça. Tal informação foi obtida no sítio do Ministério da Justiça na internet, em 21 de fevereiro de 2006. As demais entidades são ONGs cadastradas na ABONG (Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais) e os dados foram obtidos em seu sítio na internet em 05 de março de 2006.

Das 46 Organizações do Terceiro Setor que compõem o universo da pesquisa, apenas 12 participaram. O tamanho da amostra está relacionada a acessibilidade do pesquisador às organizações pesquisadas. O que justifica o número reduzido de organizações participantes envolve alguns fatores ocorridos no decorrer da pesquisa, o que reduz a população efetiva a ser investigada, a saber: de acordo com o endereço informado no cadastro constante na internet, quatorze dessas não foram localizadas; duas estavam de mudança e não foi possível manter o contato com os responsáveis no novo endereço em tempo hábil; quatro se prontificaram a responder, mas não devolveram o questionário quando solicitado; uma estava funcionando normalmente, mas o responsável se negou a responder por alegar estar desativada; uma relacionada a crédito não respondeu por alegar estar vinculada a programas da prefeitura de financiamento a pequenos empreendedores e não estar qualificada como OSCIP, apesar de constar no Cadastro do Ministério da Justiça com tal e funcionar no mesmo endereço; e doze não aceitaram participar da pesquisa. Os questionários, em sua maioria, foram entregues aos responsáveis e respondidos sem a presença do pesquisador.

Além da indisponibilidade de algumas entidades para participar da pesquisa, o fato de muitas organizações não serem localizadas, não condizendo com as constantes no cadastro, é um fato preocupante. Uma entrevista com uma pessoa responsável pela fiscalização das ONGs no Estado também não foi possível em razão da indisponibilidade para atender ao pesquisador, segundo a assessoria de tal órgão fiscalizador.

3.4 TRATAMENTO ESTATÍSTICO

Inicialmente, o tratamento estatístico adotado refere-se à análise descritiva dos dados com a comparação de frequências (proporção e porcentagem). Em seguida, foi aplicado o Teste Exato de Fisher para a verificação das hipóteses apresentadas no capítulo 1.

De acordo com Siegel (1975, p. 106), o Teste Exato de Fisher “constitui-se numa técnica não-paramétrica utilizada para analisar dados, quando o tamanho das duas amostras independentes é pequeno”. A prova determina se os dois grupos diferem na proporção em que se enquadram nas duas classificações. Já o Teste Qui-Quadrado pode ser aplicado para determinar a significância de diferenças entre grupos independentes, podendo a mensuração ser até mesmo em escala nominal ou classificadora, que é o caso da maioria das variáveis da pesquisa.

Siegel (1975, p. 124) também faz as seguintes recomendações com relação à escolha do teste não-paramétrico, quando se emprega a tabela 2x2:

- quando $N > 40$ (N representa o número de observações), usar o Teste Qui-Quadrado com a correção de continuidade (correção de Yates);
- quando $20 \leq N \leq 40$, o Teste Qui-Quadrado pode ser aplicado, desde que nenhuma das freqüências esperadas seja inferior a 5. Se a menor freqüência esperada for inferior a 5, recomenda-se utilizar o Teste Exato de Fisher;
- quando $N < 20$, utilizar o Teste Exato de Fisher em qualquer caso.

Siegel (1975) afirma que para o processo de tomada de decisão é imprescindível, primeiramente, se definir a hipótese de nulidade (H_0). Embora H_0 expresse a hipótese verdadeira, formulada com o propósito de ser rejeitada, no caso específico de correlações, ela se inverte.

Sendo assim, Siegel (1975) esclarece que, para rejeitar a hipótese nula, geralmente se adota um nível de significância de 0,05 ou 0,10, embora possam ser utilizados outros valores.

Nos testes realizados neste estudo, são aceitos apenas os níveis de significância inferiores a 0,10.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este capítulo evidencia os resultados obtidos na pesquisa e apresenta a análise das hipóteses definidas no primeiro capítulo.

Quanto ao principal resultado obtido na pesquisa pode-se citar a surpresa de existirem diversas organizações devidamente cadastradas como OSCIP no Ministério da Justiça, conforme relação constante na internet, e não serem localizadas. Muitas destas, pessoas da localidade sequer ouviram falar da existência da organização, nem de algum responsável ter residido no local. Tal fato reduziu a população efetiva de organizações participantes da pesquisa, o que tornou a amostra bem pequena para se tirar conclusões generalizadas em relação ao Terceiro Setor.

O fato também chama a atenção para a necessidade de uma fiscalização mais rigorosa a esse setor, visto que muitas dessas organizações são financiadas por recursos do Governo. A revista Veja, de 04 de outubro de 2007, chama a atenção para a instalação de uma Comissão Parlamentar de Inquérito (CPI) para verificar irregularidades em entidades não-governamentais suspeitas de desvio de recursos públicos entre 1999 e 2006. O senado instalou a CPI em 26 de setembro de 2007, mas os resultados da investigação ainda não foram divulgados pela mídia. As suspeitas são de desvio de dinheiro da União para fortalecer campanhas políticas e com isso a população deve ficar atenta, uma vez que os impostos que são pagos destinados a uma efetivação de ações do governo em prol da comunidade tem sido destinado a financiar campanhas políticas.

4.1 RESULTADOS DESCRITIVOS

Inicialmente, serão expostos os resultados da análise descritiva, obtidos na aplicação do questionário de pesquisa, de acordo com a divisão dos grupos de questões estabelecidos.

Em seguida, são apresentadas as definições das hipóteses decorrentes da questão de pesquisa enunciada no primeiro capítulo, bem como os resultados dos testes de hipóteses realizados.

4.1.1 DADOS DO ENTREVISTADO

Os itens investigados informam a respeito da função exercida na organização, tempo de atuação na organização, grau de instrução e área de formação profissional.

Do total dos respondentes, quatro exercem o cargo de diretor-presidente da organização; três são administradores. Na categoria "outros", cinco responderam assumir cargos de diretor financeiro, membro da diretoria, coordenador ou assessor técnico (ver Tabela 4.1).

Tabela 4.1: Função exercida na organização

Função	Frequência	%	% Acumulado
Diretor-Presidente	04	33,3	33,3
Administrador	03	25,0	58,3
Outros	05	41,7	100,0
Total	12	100,0	

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

Com relação ao tempo de atuação na organização, a pesquisa revela através da Tabela 4.2 que dez dos respondentes trabalham na entidade há no máximo cinco anos, enquanto dois responderam estar na organização pesquisada no intervalo de tempo de cinco até dez anos. Entre os pesquisados, não houve nenhuma frequência que indicasse tempo superior a dez anos de atuação na organização.

Tabela 4.2: Tempo de atuação na organização

Tempo de Atuação	Frequência	%	% Acumulado
Até 05 anos	10	83,3	83,3
Acima de 05 até 10 anos	2	16,7	100,0
Total	12	100	

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

Quanto ao grau de instrução dos respondentes, segundo a Tabela 4.3, seis são graduados, cinco têm pós-graduação, enquanto um possui apenas o ensino médio. Um bom resultado encontrado, visto que possuem um nível de conhecimento desejável para estar à frente dessas organizações.

Tabela 4.3: Grau de instrução

Formação	Frequência	%	% Acumulado
Superior completo	6	50,0	50,0
Pós-Graduado	5	41,7	91,7
Ensino Médio	1	8,3	100,0
Total	12	100,0	

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

Quanto à área de formação profissional, a investigação evidencia a partir da tabela 4.4 que três dos pesquisados são graduados em Administração, áreas como de Serviço Social e Pedagogia apresentaram uma mesma frequência, dois respondentes, apenas um entrevistado afirma ser

formado em Contabilidade, enquanto quatro respondentes estão representados por “Outros” que correspondem à formação nas áreas de Economia, Geologia, Comunicação Social e Artes.

Tabela 4.4: Área de formação profissional

Área	Freqüência	%	% Acumulado
Administração	3	25,0	25,0
Serviço Social	2	16,7	41,7
Pedagogia	2	16,7	58,4
Contabilidade	1	8,3	66,7
Outros	4	33,3	100,0
Total		100,0	

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

Ter formação superior é importante, mas o que pode ser observado ao decorrer da pesquisa é que a formação possibilita competências em sua área de atuação. Por exemplo, para uma organização com a missão voltada para um trabalho assistencial a um determinado grupo, um gestor com a formação em serviço social tem o conhecimento especializado para um perfeito desenvolver de ações voltadas para o cumprimento de sua missão institucional. Essa capacitação não garante uma eficiente gestão da organização, uma vez que no processo de gestão há uma necessidade de um conhecimento especializado em práticas gerenciais, como no caso da administração dos recursos financeiros. Tal fato demonstra a fragilidade na gestão de algumas organizações devido a falta de profissionais capacitados com conhecimentos especializados para as atividades que estão convocados a desenvolver.

4.1.2 PERFIL DA ORGANIZAÇÃO

Neste grupo de questões, buscou-se traçar um perfil das organizações participantes da pesquisa. Foram investigados, portanto, os seguintes aspectos: qualificação da organização, tempo de existência, área de atividade, âmbito de atuação dos programas e projetos sociais, número de beneficiários diretos, número de funcionários e voluntários, número de componentes do Conselho, como também foi verificado se a organização tem uma “missão” declarada e definida, assim como a faixa orçamentária anual.

Quanto à qualificação das organizações, a pesquisa mostra que oito das mesmas são OSCIPS. Uma respondeu ser OS e também uma respondeu ser qualificada como UPF; a que respondeu como “Outras”, diz-se qualificar apenas como ONG e também uma organização assume ter a qualificação de CEBAS conjuntamente com UPF (ver Tabela 4.5).

Tabela 4.5: Qualificação da organização

Qualificação	Freqüência	%	% Acumulado
Apenas OSCIP	8	66,7	66,7
Apenas OS	1	8,3	75,0
Apenas UPF	1	8,3	83,3
Outras	1	8,3	91,7
CEBAS e UPF	1	8,3	100,0
Total	12	100,0	

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

Em relação ao tempo de existência das organizações analisadas, o estudo revela que três delas existem há menos de cinco anos, enquanto cinco existem num período compreendido entre cinco e dez anos. A freqüência de dois respondentes foi igualmente apresentada para as organizações que atuam num período de dez a quinze anos e daquelas que existem há mais de quinze anos.

Tabela 4.6: Tempo de existência da organização

	Freqüência	%	% Acumulado
Até 05 anos	3	25,0	25,0
Acima de 5 até 10 anos	5	41,7	66,7
Acima de 10 até 15 anos	2	16,7	83,4
Acima de 15 anos	2	16,7	100,0
Total	12	100,0	

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

Quanto à área de atividade desenvolvida pelas organizações, a investigação demonstra que cinco responderam atuar em mais de uma das áreas de atividade relacionadas na tabela, o que corresponde à maioria das empresas analisadas; três entidades executam atividades assistenciais. Quatro Organizações assumiram atuar em apenas uma área de atividade, como Meio-ambiente, Direitos Humanos, Crédito e “Outras”, sendo “Outras” definido por desenvolvimento comunitário, gênero e organização de mulheres, aqüicultura, desenvolvimento sustentável, agricultura familiar, geração de renda, educação popular e qualificação profissional (Tab. 4.7).

Tabela 4.7: Áreas de atividade das organizações

Área	Frequência	%	% Acumulado
Atuam em mais de uma área	5	41,7	41,7
Apenas Assistencial	3	25,0	66,7
Apenas Meio-Ambiente	1	8,3	75,0
Apenas Direitos Humanos	1	8,3	83,3
Apenas Crédito	1	8,3	91,7
Outras	1	8,3	100,0
Total	12	100,0	

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

Quanto ao âmbito de atuação dos programas e projetos sociais desenvolvidos pelas organizações pesquisadas, constatou-se que, em sua maioria, têm suas ações abrangendo todo o Estado do Rio Grande do Norte, sete organizações; a frequência de duas entidades foi igualmente observada para atuação regional e nacional; enquanto uma tem suas ações voltadas apenas para o município de Natal (Tabela 4.8).

Tabela 4.8: Âmbito de atuação dos programas e projetos sociais

	Frequência	%	% Acumulado
Municipal	1	8,3	8,3
Estadual	7	58,3	66,6
Regional	2	16,7	83,3
Nacional	2	16,7	100,0
Total	12	100,0	

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

Quanto ao número de beneficiários diretos dos programas ou projetos das organizações, o estudo revelou que uma organização tem suas ações desenvolvidas para um grupo de até cem pessoas; quatro entidades desenvolvem as suas ações para um grupo inserido no intervalo de cem a trezentas pessoas; uma afirma beneficiar diretamente uma quantidade de pessoas acima de trezentas até, no máximo, quinhentas pessoas. Aquelas organizações que conseguem atingir com as suas ações, de forma direta, para mais de quinhentas pessoas representam cinco das pesquisadas (Tabela 4.9).

Tabela 4.9: Número de beneficiários diretos da organização

	Frequência	%	% válido	% Acumulado
Até 100 pessoas	1	8,3	9,1	9,1
Acima de 100 até 300 pessoas	4	33,3	27,3	36,4
Acima de 300 até 500 pessoas	1	8,3	9,1	81,8
Acima de 500 pessoas	5	41,7	45,5	100,0
Não respondeu	1	8,3		
Total	12	100	100	

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

Quanto ao número de funcionários que integram o quadro das organizações, a pesquisa evidencia que uma organização informou não possuir funcionários; duas dispõem, no máximo, de até cinco pessoas em seu quadro funcional. Aquelas que possuem acima de cinco até dez pessoas representam cinco entidades; e as que detêm mais de vinte funcionários representam dois respondentes. Dentre os entrevistados, um não respondeu a esse questionamento (Tabela 4.10).

Tabela 4.10: Número de funcionários da organização

	Frequência	%	% válido	% Acumulado
Não possui	1	8,3	9,1	9,1
Até 5 pessoas	3	25	27,3	36,4
Acima de 5 até 10 pessoas	5	41,7	45,5	81,8
Acima de 20 pessoas	2	16,7	18,2	100,0
Não responderam	1	8,3		
Total	12	100	100	

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

Quanto ao número de pessoas que prestam serviços voluntários às organizações, o estudo mostra que uma das organizações informou não possuir voluntários; duas dispõem, no máximo, de até cinco voluntários. O intervalo acima de cinco até dez pessoas está representado por um respondente; duas das organizações pesquisadas informaram dispor de um número de voluntários acima de dez e até vinte pessoas. Cinco dos pesquisados não responderam a esse quesito, um índice elevado de omissão para esse questionamento, o que comprova uma falta de informação do entrevistado com relação aos colaboradores da organização, ou mesmo uma falha da organização no controle do número de voluntários, o que pode dificultar no gerenciamento da disponibilidade para os serviços. (Tabela 4.11).

Tabela 4.11: Número de voluntários da organização

	Frequência	%	% válido	% Acumulado
Não possui	1	8,3	14,3	14,3
Até 5 pessoas	2	16,7	28,6	42,9
Acima de 5 até 10 pessoas	1	8,3	14,3	57,1
Acima de 10 até 20 pessoas	3	25	42,9	100,0
Não responderam	5	41,7		
Total	12	100	100	

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

Quanto ao número de pessoas que compõem o Conselho das organizações, constatou-se que cinco dos respondentes informaram que o mesmo é composto de até cinco membros. Os que possuem acima de cinco até dez pessoas representam quatro dos respondentes; duas das organizações pesquisadas informaram um número de pessoas integrantes do conselho acima de dez e até quinze pessoas; enquanto um dos entrevistados não respondeu a esse questionamento (Tabela 4.12).

Tabela 4.12: Número de componentes do Conselho

	Frequência	%	% válido	% Acumulado
Até 5 pessoas	5	41,7	45,5	45,5
Acima de 5 até 10 pessoas	4	33,3	36,4	81,8
Acima de 10 até 15 pessoas	2	16,7	18,2	100,0
Não responderam	1	8,3		
Total	12	100	100	

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

Ao investigar sobre a missão das organizações, a pesquisa revela que dez das organizações entrevistadas informaram possuir uma missão declarada, enquanto dois dos entrevistados responderam não possuir uma missão definida (Tabela 4.13). Como exposto anteriormente no referencial teórico, a missão desenvolvida pelas organizações do Terceiro Setor determina a sua razão de ser. Não ter uma missão declarada ou mesmo definida dificulta o estabelecimento de quais as ações devem ser desenvolvidas ou prioritárias.

Das entidades que afirmam possuir uma missão declarada, a maior parte das ações relaciona-se com a promoção do desenvolvimento sustentável na região; com a contribuição à segurança e cidadania, prestando assistência às vítimas da violência; com a assistência a mulheres e adolescentes vítimas da exploração sexual e em situação de risco, bem como o acesso ao crédito, fomentando o desenvolvimento de pequenos empreendimentos. Dentre estas que afirmam possuir uma missão, algumas não a definiram.

Tabela 4.13: A organização possui uma “missão” declarada?

	Freqüência	%	% Acumulado
Sim	10	83,3	83,3
Não	2	16,7	100,0
Total	12	100	

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

Quanto à faixa orçamentária anual das organizações, o estudo mostra que dois dos respondentes informaram uma movimentação de recursos anual de, no máximo, até R\$ 50.000,00. Dois dos entrevistados afirmam que movimentam acima de R\$ 50.000,00 até R\$ 100.000,00; igualmente duas das organizações pesquisadas informaram enquadrar-se numa faixa orçamentária anual acima de R\$ 100.000,00 até R\$ 300.000,00. Apenas uma das organizações pesquisadas informou ter sua faixa orçamentária anual entre R\$ 300.000,00 e R\$ 500.000,00; enquanto dois dos respondentes movimentam, anualmente, acima de R\$ 500.000,00. Igualmente dois dos entrevistados não responderam a esse questionamento e uma organização não respondeu a tal questionamento por afirmar não trabalhar ainda com a movimentação de recursos financeiros (Tabela 4.14).

Tabela 4.14: Faixa orçamentária anual da organização (em R\$)

	Freqüência	%	% válido	% Acumulado
Até 50.000	2	16,7	20,0	20,0
Acima de 50.000 até 100.000	3	25,0	30,0	50,0
Acima de 100.000 até 300.000	2	16,7	20,0	70,0
Acima de 300.000 até 500.000	1	8,3	10,0	80,0
Acima de 500.000	2	16,7	20,0	100,0
Não responderam	2	16,7		
Total	12	100	100	

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

4.1.3 INFORMAÇÕES QUANTO À PRESTAÇÃO DE CONTAS

Quanto à prestação de contas das organizações, a investigação constata que a transparência está mais voltada para os interessados ou os agentes financiadores, não para a sociedade com um todo. A divulgação ocorre mais pela obrigatoriedade de justificar o uso dos recursos recebidos. Foi evidenciado que uma organização afirma que presta contas apenas às agências de cooperação. Igualmente essa freqüência presta contas apenas aos doadores; duas das organizações pesquisadas informaram prestar contas a “Outros”, que foram definidos pelos mantenedores, Ministério Público, Ministério da Justiça, Associados e Parceiros; Enquanto sete dos respondentes informaram que sua prestação de contas abrange a mais de um grupo de interesse, que são: Governo, Agências de cooperação, Doadores, Comunidade e Outros (explicitados acima). Uma organização que afirma

ainda não movimentar recursos financeiros, também não tem nenhum tipo de prestação de contas definido. (Tabela 4.15).

Tabela 4.15: Para quem a organização presta contas

	Frequência	%	% válido	% Acumulado
Apenas às Agências de Cooperação	1	8,3	9,1	9,1
Apenas aos Doadores	1	8,3	9,1	18,2
Outros	2	16,7	18,2	36,4
Para mais de um grupo de interesse	7	58,3	63,6	100
Não responderam	1	8,3		
Total	12	100	100	

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

Quando questionados sobre o grau de exigência dos agentes financiadores em relação à prestação de contas, a pesquisa evidenciou que a maior parte dos entrevistados reconhece ser muito exigentes ou mesmo exigentes os grupos como Governo, Instituições Financeiras, Organizações Internacionais e Empresas Privadas. Isso porque os recursos repassados por esses parceiros representam valores consideráveis e que representam a principal fonte de recursos para o Terceiro Setor. Já os doadores são apresentados como um pouco mais flexíveis, isso porque o caráter da doação parte de contribuições ou mesmo patrocínios a atividades que venham a ser realizadas nas organizações, não existindo muita burocracia na liberação de recursos por parte desses parceiros. Segundo entrevista realizada em algumas organizações uma explicação que justifique esse fato é que grande parte desses doadores são voluntários, pessoas e empresas integradas aos trabalhos da organização que vêem as dificuldades financeiras na execução de suas ações. As ilustrações a seguir evidenciam essa situação.

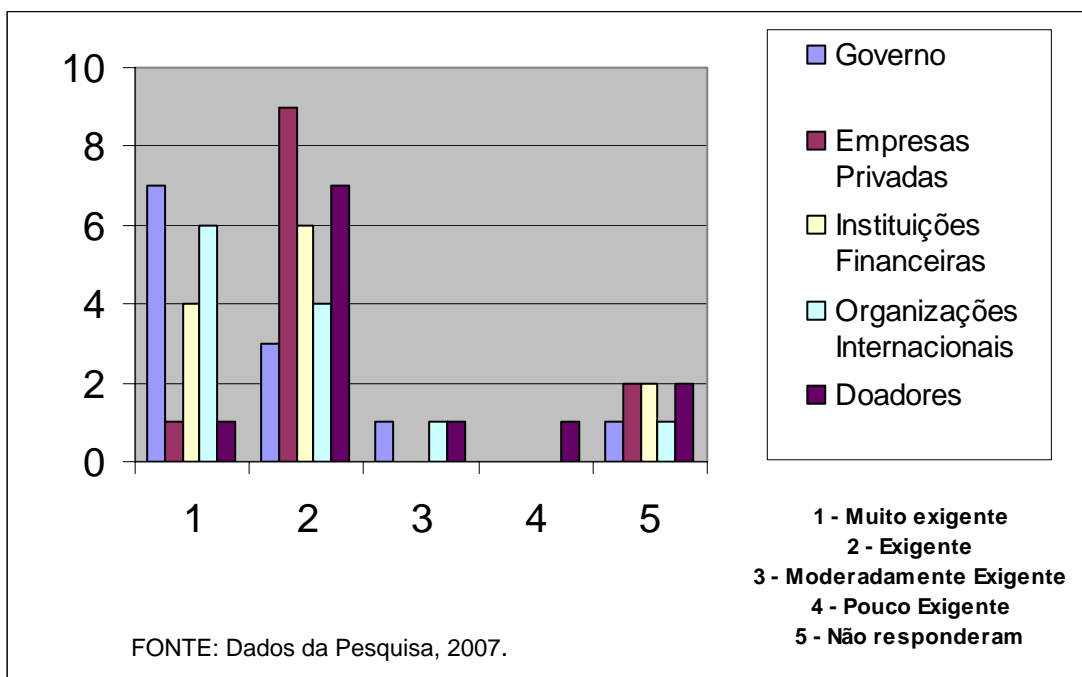
Quadro 2 - Grau de exigência dos agentes financiadores

	Governo	Empresas Privadas	Instituições Financeiras	Organizações Internacionais	Doadores
Muito exigente	7	1	4	6	1
Exigente	3	9	6	4	7
Moderadamente exigente	1	-	-	1	1
Pouco exigente	-	-	-	-	1
Não responderam	1	2	2	1	2
Total	12	12	12	12	12

Elaborado a partir da frequência obtida das respostas aos questionários.

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

Gráfico 1 - Grau de exigência dos agentes financiadores



Em se tratando dos aspectos considerados mais importantes pelos agentes financiadores, na prestação de contas das organizações, a pesquisa revelou que o número de beneficiários atingidos pelos programas e o desempenho operacional na execução dos programas é uma preocupação que supera o desempenho financeiro na execução dos programas. Mas, é valido lembrar que, quando há uma gestão financeira eficiente, possibilita uma melhoria no desempenho operacional e a verificação quanto à disponibilidade de recursos financeiros para expandir as atividades para um grupo maior de beneficiários sem prejudicar as atividades que já estão sendo realizadas. É o que se pode verificar a partir das figuras a seguir.

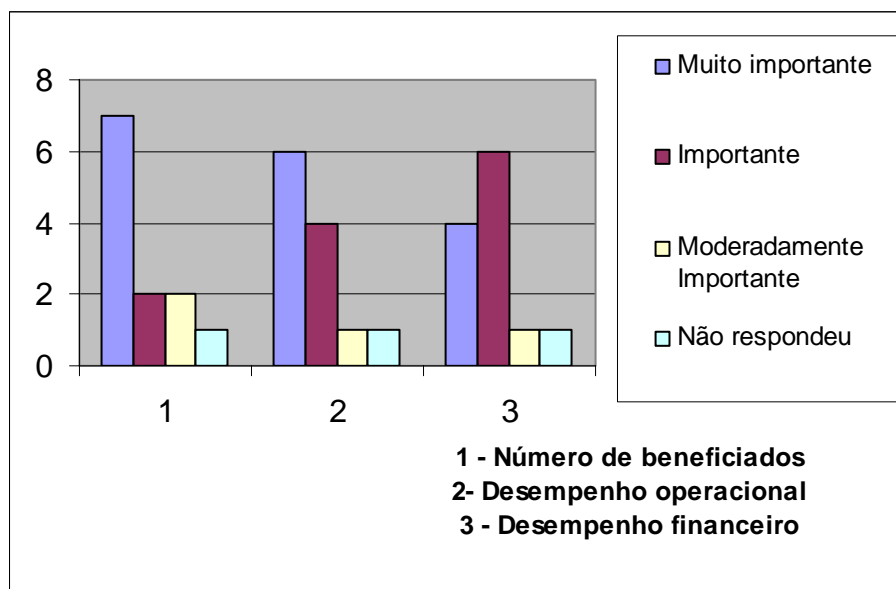
Quadro 3 - Aspectos mais importantes pelos agentes financiadores

	Número de beneficiários	Desempenho operacional	Desempenho Financeiro
Muito importante	7	6	4
Importante	2	4	6
Moderadamente importante	2	1	1
Não respondeu	1	1	1
Total	12	12	12

Elaborado a partir da freqüência obtida das respostas aos questionários.

FONTE: Dados da Pesquisa, 2007.

Gráfico 2 – Aspectos mais importantes pelos agentes financiadores



FONTE: Dados da Pesquisa, 2007.

Ao investigar sobre a divulgação das Demonstrações Contábeis pelas organizações respondentes, a pesquisa revelou que oito delas divulgam as Demonstrações Contábeis; enquanto três dos entrevistados responderam não divulgar as suas Demonstrações. Uma entidade não respondeu a esse questionamento (Tabela 4.16).

Tabela 4.16: A Organização divulga as demonstrações contábeis?

	Frequência	%	% válido	% Acumulado
Sim	8	66,7	72,7	72,7
Não	3	25	27,3	100
Não Responderam	1	8,3		
Total	12	100	100	

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

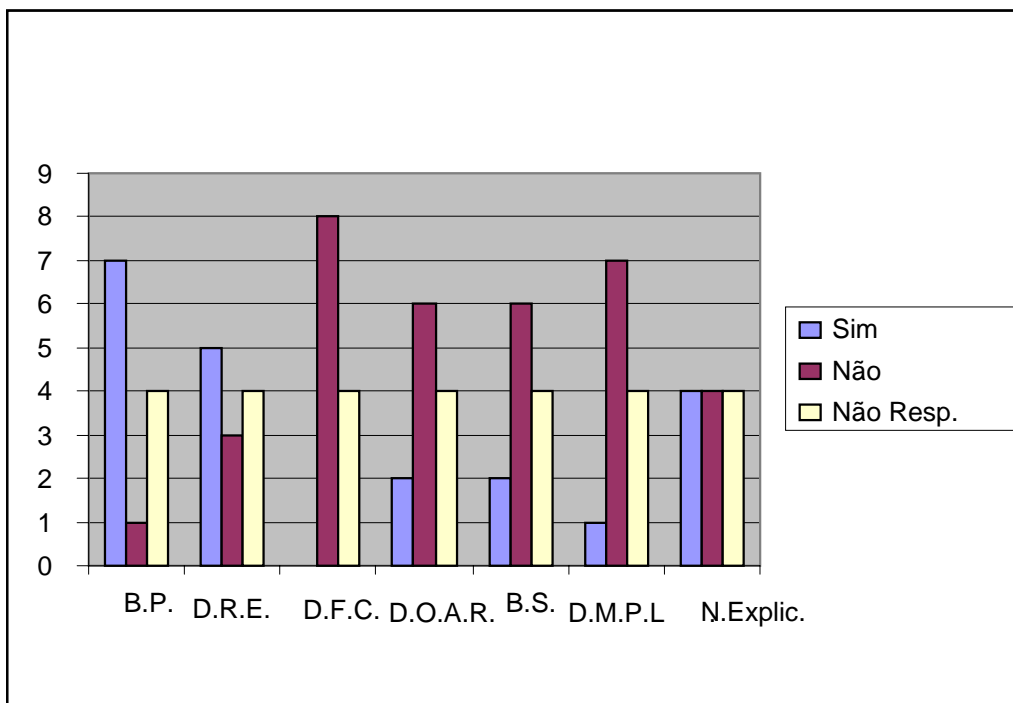
Tratando-se da divulgação das Demonstrações Contábeis, a investigação constata que: quanto ao **Balanco Patrimonial**, sete organizações pesquisadas o publicam, uma organização não utiliza esse relatório para fins de divulgação e quatro organizações não responderam a esse questionamento; quanto a **Demonstração de Resultados**, cinco organizações pesquisadas a publicam, três organizações não utilizam esse relatório para fins de divulgação e quatro organizações não responderam a esse questionamento. Já em relação à **Demonstração de Fluxo de Caixa**, nenhum dos respondentes a publicam, o que é preocupante, pois não torna transparente a movimentação financeira dos recursos da organização; oito organizações responderam que não utilizam esse relatório para fins de divulgação e quatro organizações não responderam a esse

questionamento. Uma possibilidade de suprir essa deficiência de informação financeira pelas organizações seria a adoção da contabilidade por fundos, o que não foi uma resposta possível de obter através do questionário de pesquisa.

Quanto à **Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos**, duas das organizações pesquisadas a publicam, seis organizações não utilizam tal relatório para fins de divulgação e quatro organizações não responderam a esse questionamento; em relação ao **Balanco Social**, dois dos respondentes divulgam; seis organizações responderam que não utilizam esse relatório para fins de divulgação e quatro organizações não responderam a esse questionamento; quanto à **Demonstração de Mutações do Patrimônio Líquido**, uma organização pesquisada divulga, sete organizações não utilizam esse relatório para fins de divulgação e quatro organizações não responderam a esse questionamento; e em relação às **Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis**, quatro das organizações pesquisadas a divulgam, também quatro organizações não utilizam esse relatório para fins de divulgação e quatro organizações não responderam a esse questionamento.

A legislação obriga a apresentação aos órgãos responsáveis, juntamente com um relatório das atividades desenvolvidas e não uma ampla divulgação à população. O fato é que a maioria tem feito o que é exigido pela lei e não por acreditar na importância de mostrar à população uma gestão responsável dos recursos a elas confiados e a eficácia nos resultados (Gráfico 3).

Gráfico 3 – Demonstrações Contábeis divulgadas



FONTE: Dados da Pesquisa, 2007.

Em relação às Demonstrações Contábeis, também foi perguntado aos entrevistados quais os meios utilizados para a divulgação desses relatórios. A pesquisa revelou que uma organização pesquisada faz a divulgação através da **internet**, três organizações utilizam os **jornais** como meio de

apresentação dos relatórios; quatro respondentes afirmam utilizar-se de **outros** meios para fins de divulgação financeira, sendo esses, relatórios de prestação de contas e de auditoria e livros contábeis disponíveis aos parceiros, usuários, e, em alguns casos, à comunidade, e, igualmente, quatro organizações não responderam a esse questionamento. Desse número, constata-se que são as três organizações que não divulgam as Demonstrações Contábeis (vide Tabela 4.16) e uma que não vem respondendo a esse grupo de questionamentos (Tabela 4.17).

Tabela 4.17: Meios de divulgação utilizados

	Freqüência	%	% válido	% Acumulado
Internet	1	8,3	12,5	12,5
Jornais	3	25	37,5	50,0
Outros	4	33,3	50,0	100,0
Não responderam	4	33,3	100	
Total	12	100		

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

Ainda com relação à divulgação, sendo que, dessa vez, voltando-se para as ações desenvolvidas e metas estabelecidas pelas organizações. Foi perguntado aos entrevistados se as metas estabelecidas pela organização são divulgadas e para quem. A pesquisa constatou que uma organização pesquisada faz a divulgação apenas para os membros do Conselho, cinco organizações abrangem a apresentação das metas para o conselho, funcionários, voluntários e doadores; três respondentes afirmam divulgar suas metas para o conselho, funcionários, voluntários e a comunidade interessada nos trabalhos da organização; uma organização pesquisada divulga para o conselho, funcionários, voluntários e a comunidade em geral; um respondente não faz a divulgação de suas metas estabelecidas; e igualmente, uma organização não respondeu a esse questionamento (Tabela 4.18).

Tabela 4.18: Divulgação das metas estabelecidas pela organização

	Frequência	%	% válido	% Acumulado
Somente aos membros do conselho	1	8,3	9,1	9,1
Conselho, funcionários, voluntários e doadores	5	41,7	45,5	54,5
Conselho, funcionários, voluntários e comunidade interessada nos trabalhos	3	25	27,3	81,8
Conselho, funcionários, voluntários e comunidade em geral	1	8,3	9,1	90,9
Não há divulgação	1	8,3	9,1	100
Não responderam	1	8,3		
Total	12	100	100	

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

Em relação às parcerias desenvolvidas (governos, organizações internacionais, setor privado e sociedade civil) para realização de projetos sociais, considera-se o conceito de “gestão horizontal”. A pesquisa apresentou que oito dos entrevistados concordam totalmente com esse conceito; dois dos respondentes afirmam mais concordar que discordar; enquanto um afirmou mais discordar que concordar com esse conceito de “gestão horizontal”; um dos entrevistados não respondeu a esse questionamento. Ao compararmos essa resposta dos oito que concordam com esse tipo de gestão com a resposta anterior, que é a ampla divulgação das metas, realmente observamos uma relação da teoria com a prática (Tabela 4.19).

Tabela 4.19: Conceito de administração por “gestão horizontal”

	Frequência	%	% válido	% Acumulado
Concordo totalmente	8	66,7	72,7	72,7
Mais concordo que discordo	2	16,7	18,2	90,9
Mais discordo que concordo	1	8,3	9,1	100
Não responderam	1	8,3		
Total	12	100	100	

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

Ainda com relação ao conceito de gestão, elaborou-se uma questão que trata sobre a participação dos membros na preparação dos planos da organização, bem como quem são esses participantes. O estudo mostra que duas organizações restringem essa participação apenas aos membros do Conselho; igual frequência é revelada para a participação do conselho, funcionários e voluntários; uma permite a participação do conselho, funcionários e voluntários, como também, os doadores; quatro abrangem a participação nos planos para o conselho, funcionários, voluntários e a comunidade interessada nos trabalhos da organização; e apenas uma entidade abre o leque de

participação nos planos para o conselho, funcionários, voluntários e a comunidade interessada nos trabalhos da organização. Um entrevistado afirma não existir em seu modelo de gestão nenhum tipo de participação e a elaboração dos planos está restrita à direção da entidade; Uma organização, também, não respondeu a essa questão (Tabela 4.20).

Tabela 4.20: Participação na elaboração dos planos da organização

	Freqüência	%	% válido	% Acumulado
Somente aos membros do conselho	2	16,7	18,2	18,2
Conselho, funcionários e voluntários	2	16,7	18,2	36,4
Conselho, funcionários, voluntários e doadores	1	8,3	9,1	45,5
Conselho, funcionários, voluntários e comunidade interessada nos trabalhos	4	33,3	36,4	81,8
Conselho, funcionários, voluntários e comunidade em geral	1	8,3	9,1	90,9
Não há participação	1	8,3	9,1	100
Não responderam	1	8,3		
Total	12	100	100	

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

Nesse conceito de gestão horizontal, onde se volta a um processo mais participativo de gestão, foi questionado a algumas organizações sobre as vantagens da participação na elaboração de planos a acompanhamento das atividades da organização. Alguns afirmaram que a contribuição de outros agentes, principalmente funcionários e voluntários, tem sido muito importante para definir prioridades na execução de atividades relacionadas com a missão institucional, direcionar recursos para projetos e programas considerados mais importantes e principalmente, verificar se essas metas pretendidas têm viabilidade de serem alcançadas com êxito.

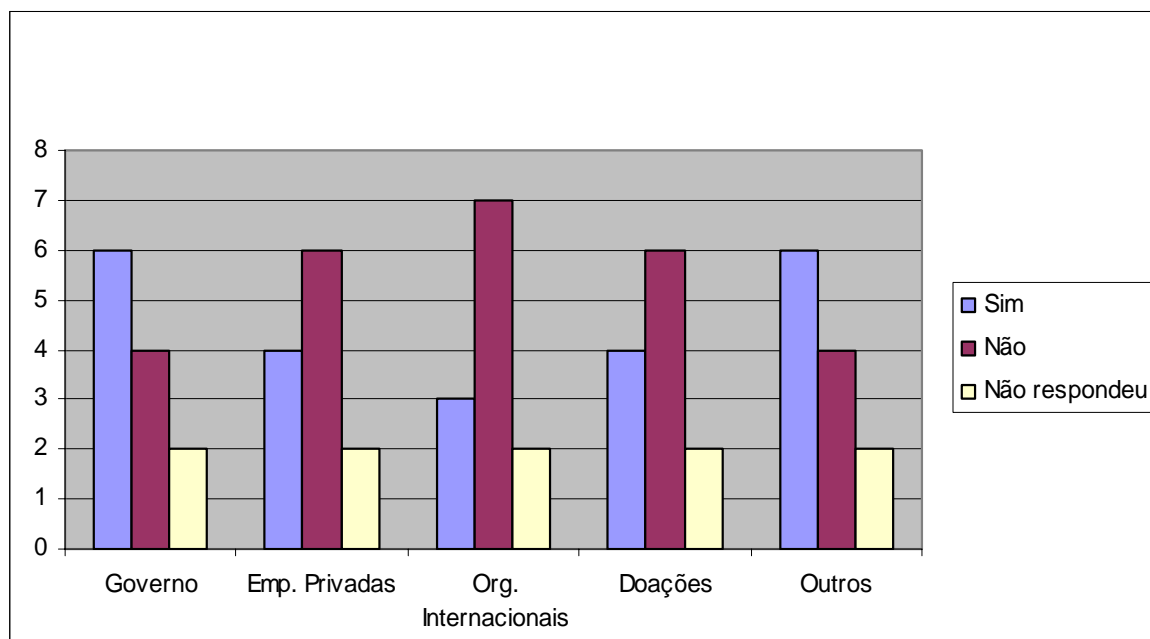
As organizações que não permitem essa participação na elaboração dos planos afirmam que muita gente para tomar decisão pode atrapalhar na agilidade das ações que são importantes, mas não há como comparar se realmente a participação atrapalharia a tomada de decisões, já que esse fato não foi testado. É importante observar que, nesse caso, as pessoas envolvidas nas ações da entidade não sabem o que precisam atingir de metas, faltando direcionamento em suas ações bem como não possibilitando uma análise relacionada ao atingimento das metas estabelecidas pela organização.

4.1.4 QUESTÕES RELATIVAS AOS RECURSOS DA ORGANIZAÇÃO

Os recursos da organização representam um fator importante na gestão das organizações do Terceiro Setor, já que, em sua maioria, as organizações necessitam administrar bem esses recursos, pois são escassos. Por isso, esse grupo de questões busca relacionar quais as fontes de recursos e formas de captação dos mesmos, como têm sido administrados e quais as ferramentas utilizadas para essa gestão e as pessoas responsáveis por esse processo.

Com relação às fontes de recursos das organizações pesquisadas, a investigação constata que: quanto ao **Governo**, seis organizações pesquisadas afirmam receber recursos, quatro não recebem recursos advindos do Governo e duas não responderam a esse questionamento; quanto a **Empresas Privadas**, quatro organizações pesquisadas afirmam receber recursos delas, seis respondentes afirmam não receber recursos advindos da esfera privada e duas organizações não responderam a esse questionamento; com relação às **Organizações Internacionais**, três respondentes afirmam receber recursos advindos destas, sete dos entrevistados afirmam não receber recursos originados de organizações fora do país e duas organizações não responderam a esse questionamento; quanto a recursos advindos de **Doações**, quatro das organizações pesquisadas assumem receber recursos de doadores, seis organizações não recebem recursos de doações e duas organizações não responderam a esse questionamento; para as organizações que recebem **Outras** fontes de recursos, foi observado que seis dos respondentes afirmam receber recursos de outras fontes, que podem ser de mantenedores, associados e prestação de serviços de consultoria na elaboração de projetos pela própria organização, quatro dos entrevistados afirmam não receber recursos de outras fontes, senão as anteriormente mencionadas e duas organizações não responderam a esse questionamento (Gráfico 4).

Gráfico 4 – Fontes de recursos das organizações



FONTE: Dados da Pesquisa, 2007.

Quanto às formas de captação desses recursos nas organizações pesquisadas, foi observado que, dentre as organizações, duas afirmam receber recursos advindos somente de projetos; uma capta recursos somente de Termo de Parceria; duas captam recursos através de projetos e concurso de projetos; três têm seus recursos advindos de projetos, concursos de projetos e também termo de parceria; duas fazem a captação de seus recursos através de projetos, termo de parceria e taxas; uma afirma receber recursos somente de projetos e taxas de associados; e uma não respondeu a esse questionamento (Tabela 4.21).

Tabela 4.21: Formas de captação de recursos

	Frequência	%	% válido	% Acumulado
Apenas projetos	2	16,7	18,2	18,2
Apenas Termo de Parceria	1	8,3	9,1	27,3
Projetos e Concurso de Projetos	2	16,7	18,2	45,5
Projetos, Concurso de Projetos e Termo de Parceria	3	25	27,3	72,7
Projetos, Termo de Parceria e Taxas	2	16,7	18,2	90,9
Projetos e Taxas	1	8,3	9,1	100
Não responderam	1	8,3		
Total	12	100,0	100,0	

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

Com relação a aplicação dos recursos, verificou-se através do estudo que uma das organizações pesquisadas utiliza os recursos apenas para a manutenção da organização; enquanto oito fazem uso dos recursos para a manutenção e também direcionam para a execução dos projetos; três dos entrevistados não responderam a esse questionamento, que pode caracterizar a falta de transparência ou mesmo da entidade não possuir um controle com relação ao uso dos recursos financeiros disponíveis (Tabela 4.22).

Tabela 4.22: Aplicação dos recursos da organização

	Frequência	%	% válido	% Acumulado
Apenas para a manutenção da organização	1	8,3	11,1	11,1
Manutenção da organização e aos projetos	8	66,7	88,9	100,0
Não responderam	3	25,0		
Total	12	100	100	

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

No que diz respeito ao custo dos serviços oferecidos, a pesquisa apresenta que oito das organizações analisadas calculam esse custo; enquanto três não sabem definir o custo do serviço que oferecem à população. Logo, as ineficiências quanto à execução dos projetos ou mesmo das atividades regulares exercidas por essas organizações podem estar relacionadas ao fator de não conhecer o seu custo, o que pode ocorrer de faltar recursos devido a um valor de captação aquém do necessário para a execução da atividade, ou mesmo esse recurso pode ser direcionado a outras atividades de uma forma inadequada pela organização. Ainda com relação ao custo do serviço oferecido pelas organizações, uma não respondeu a esse questionamento. (Tabela 4.23)

Ao questionar alguns gestores qual o tipo de critério utilizado para se calcular o custo dos serviços oferecidos, alguns não souberam definir e afirmam “somar os gastos necessários” para a execução dos serviços, caracterizando basicamente como um fluxo de caixa. Outros afirmam ser calculado pelo contador e este não define a forma como calcula. A partir de respostas como essas obtidas do gestor financeiro, pode-se observar que o seu nível de conhecimento não é satisfatório para administrar os recursos financeiros. Como saber quanto orçar de custos para a execução de seus serviços já que não se sabe como definir o que compõe esse custo? A insuficiência de recursos em alguns casos pode ser decorrente de quê? Má-administração dos recursos na execução das ações ou elaboração de um orçamento errado? E se o contador tem a responsabilidade de gerar informação, esta não tem sido adequadamente utilizada como ferramenta gerencial já que se desconhece o potencial informativo gerado pela contabilidade aos usuários.

Tabela 4.23: A organização calcula o custo dos serviços oferecidos?

	Frequência	%	% válido	% Acumulado
Sim	8	66,7	72,7	72,7
Não	3	25,0	27,3	100,0
Não responderam	1	8,3		
Total	12	100,0	100,0	

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

Quanto à questão do planejamento das organizações, foram analisados os seguintes aspectos: a existência de planos estratégicos e operacionais, quais as pessoas envolvidas no processo de formulação das estratégias e quais as ferramentas utilizadas no processo de avaliação das mesmas.

Em relação ao planejamento estratégico, ou seja, o planejamento das ações voltadas para o longo prazo, a investigação apresentou que duas organizações possuem planejamento somente para o Institucional; enquanto sete dispõem para o Financeiro e o Institucional; as organizações que admitem não possuir planos de longo prazo representam duas; e um dos entrevistados não respondeu a esse questionamento (Tabela 4.24).

Tabela 4.24: Planejamento estratégico nas organizações

	Frequência	%	% válido	% Acumulado
Apenas para o Institucional	2	16,7	18,2	18,2
Financeiro e Institucional	7	58,3	63,6	81,8
Não possui planejamento estratégico	2	16,7	18,2	100,0
Não responderam	1	8,3		
Total	12	100,0	100,0	

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

Com relação às pessoas envolvidas no processo de formulação das estratégias, constatou-se que duas organizações envolvem apenas o Diretor da organização e os Membros do Conselho; quatro das organizações analisadas formulam as suas estratégias em conjunto pelos Diretores, Membros do Conselho, Funcionários e Voluntários; Igualmente, quatro das organizações formulam as suas estratégias por meio de Diretores, Membros do Conselho, Funcionários e Voluntários e estendem a participação à comunidade envolvida nos trabalhos da entidade; Em seguida, uma das organizações não respondeu a esse questionamento (Tabela 4.25).

Tabela 4.25: Pessoas envolvidas no processo de formulação das estratégias

	Frequência	%	% Válido	% Acumulado
Diretor e Membros do conselho	2	16,7	20,0	20,0
Diretor, Conselho, Funcionários e Voluntários.	4	33,3	40,0	60,0
Diretor, Conselho, Funcionários, Voluntários e Comunidade .	4	33,3	40,0	100,0
Não responderam	2	16,7	100,0	
Total	12	100,0		

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

Tendo por finalidade conhecer as ferramentas utilizadas pelas organizações do Terceiro Setor, no processo de avaliação das estratégias, o estudo revela que as estratégias mais utilizadas, segundo os entrevistados, foram: reuniões, questionários, pesquisas dirigidas ao público alvo (avaliação externa), seminários de avaliação e relatórios técnico-financeiros. Vale lembrar que o pesquisador não teve acesso a pesquisa documental, a utilização de tais ferramentas foram informadas pelos entrevistados.

Quanto ao planejamento operacional das Organizações, normalmente se refere ao período de um ano. Verificou-se que duas organizações analisadas afirmam possuir planejamento apenas para o Financeiro; enquanto oito dispõem para o Financeiro e o Institucional; e apenas uma das organizações admite não possuir planejamento operacional; igualmente um dos entrevistados não respondeu a esse questionamento (Tabela 4.26).

Tabela 4.26: Planejamento operacional nas organizações

	Frequência	%	% válido	% Acumulado
Apenas para o Financeiro	2	16,7	18,2	18,2
Financeiro e Institucional	8	66,7	72,7	90,9
Não possui planejamento operacional	1	8,3	9,1	100,0
Não responderam	1	8,3		
Total	12	100,0	100,0	

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

Quanto às Demonstrações Contábeis, foi questionado se as organizações possuem escrituração contábil de suas transações. Dentre as organizações pesquisadas, onze responderam que sim, ou seja, 100% do percentual válido; já que uma organização não vem respondendo a esse grupo de questionamentos (Tabela 4.27).

Foi comprovado que a contabilidade tem sido utilizada pelas organizações pesquisadas, mas de uma forma descentralizada, ou seja, é realizada em escritórios fora da organização e o serviço

contratado está especificamente voltado para as necessidades de cumprir as exigências determinadas principalmente pelos órgãos que fiscalizam o Terceiro Setor. Isso é realmente preocupante, já que estamos inseridos na era do conhecimento e onde o que mais se agrega valor é o capital intelectual, o terceiro setor, apesar de não estar voltado para resultados em valores, deve se conscientizar que o conhecimento especializado é capaz de trazer resultados surpreendentes nas ações das Organizações do setor.

Tabela 4.27: A organização possui escrituração contábil de suas transações?

	Frequência	%	% válido	% Acumulado
Sim	11	91,7	100,0	100,0
Não responderam	1	8,3		
Total	12	100,0		

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

Quanto à utilização das Demonstrações Financeiras, foi verificado através da pesquisa que, dentre as organizações, uma utiliza a informação contábil apenas para fins fiscais; uma faz uso da informação contábil apenas para prestar contas aos financiadores; uma utiliza a contabilidade apenas para o controle das operações da organização; uma afirma utilizar a informação contábil para fins fiscais e prestação de contas; duas organizações assumem fazer uso da contabilidade para prestar contas, bem como no controle das operações da organização; enquanto cinco dos respondentes utilizam a informação contábil para fins fiscais, prestação de contas e como ferramenta de controle operacional; um dos pesquisados não respondeu

Apesar de ser utilizada pelas organizações, como visto na tabela anterior, a contabilidade não foi visualizada pelos gestores entrevistados como ferramenta gerencial, uns dizem que realmente é muito útil a contabilidade, mas não sabem como operacionalizar essa utilidade da informação contábil em seu processo de tomada de decisão. Também foi unânime a afirmação entre os entrevistados de que o contador responsável pela organização jamais conversou sobre essa importância gerencial e como eles poderiam utilizar a informação contábil em suas decisões. (Tabela 4.28).

Tabela 4.28: Como utiliza as informações contábeis

	Frequência	%	% Válido	% Acumulado
Apenas para fins fiscais	1	8,3	9,1	9,1
Apenas para prestar contas aos financiadores	1	8,3	9,1	18,2
Apenas para o controle operacional	1	8,3	9,1	27,3
Para Fins fiscais e prestação de contas	1	8,3	9,1	36,4
Prestar contas e controle organizacional	2	16,7	18,2	54,5
Para fins Fiscais, prestação de contas e controle operacional	5	41,7	45,5	100,0
Não responderam	1	8,3	100,0	
Total	12	100,0		

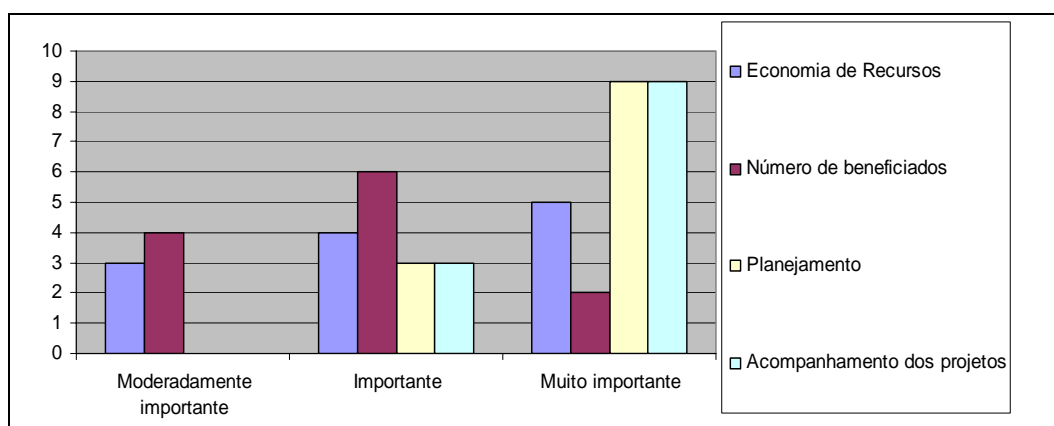
FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

Quando questionados sobre o grau de importância na definição de processos eficientes e eficazes nas organizações do Terceiro Setor, a pesquisa revelou que: em relação à **Economia de Recursos**, três respondentes definiram como moderadamente importante, quatro entrevistados consideram importante e cinco entrevistados afirmam ser muito importante; quanto ao **Número de beneficiados atingidos pelos programas**, quatro respondentes definiram como moderadamente importante, seis entrevistados consideram importante e dois entrevistados acreditam ser muito importante; com relação ao **Planejamento**, três respondentes afirmaram ser importante e nove entrevistados consideram o planejamento como muito importante.

Na teoria, as organizações consideram, no mínimo, importante o planejamento, mas, na prática, algumas organizações não fazem o uso do planejamento na implementação de suas ações de curto e longo prazo. Quando questionadas sobre o porquê dessa relação, realmente alguns afirmam faltar experiência ou mesmo um conhecimento técnico para auxiliar no controle financeiro e elaboração de projetos. Outros afirmam que sentem a necessidade de um controle mais acurado nas operações, mas são muitas atribuições na execução de suas atividades que não têm como dedicar tempo ao planejamento, assumem sentir falta de pessoas que possam desenvolver essa atividade na organização. Ainda relacionado aos planos, os administradores esbarram na questão do tempo, apesar de serem muitas as tarefas a cumprir na organização, parte deles não se dedicam exclusivamente à entidade, isso porque o seu trabalho de direção é um serviço voluntário e tem outras atribuições fora da organização.

Tal relação pode ser comprovada tanto ao analisar os resultados apresentados por essas organizações quanto ao não atingimento de suas ações e o não estabelecimento das metas financeiras ou institucionais; e com relação ao **Acompanhamento das atividades durante a execução dos projetos**, três respondentes afirmaram ser importante e nove dos entrevistados consideram esse acompanhamento muito importante para o sucesso na conclusão dos projetos (Gráfico 5).

Gráfico 5 – Importância na definição de processos eficientes e eficazes nas organizações do Terceiro Setor

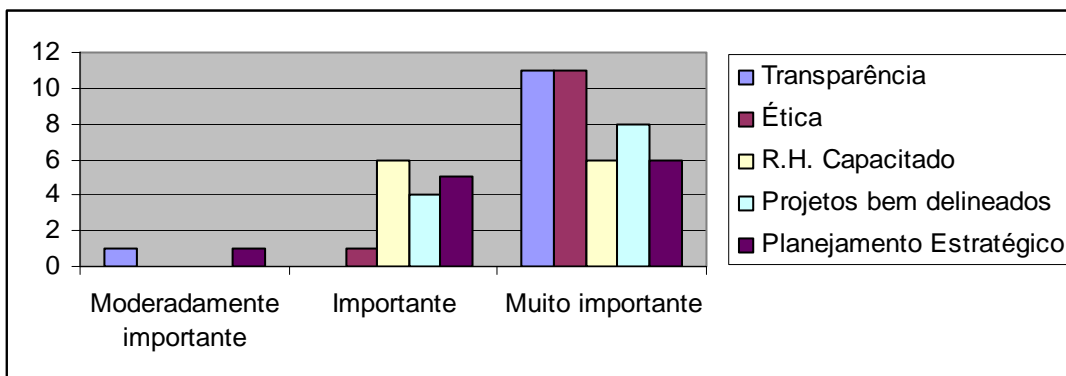


FONTE: Dados da Pesquisa, 2007.

Quando questionados sobre o grau de importância dos fatores importantes para as organizações conseguirem sobreviver à competitividade e captar mais recursos para os seus projetos sociais, a pesquisa revelou que, em relação à **Transparência (Prestação de contas)**, um dos respondentes definiu como moderadamente importante, enquanto onze entrevistados afirmam ser muito importante; quanto à **Ética**, um dos entrevistados afirmou ser importante, enquanto onze entrevistados afirmam ser muito importante; com relação à **Capacitação dos Recursos Humanos**, seis dos entrevistados afirmaram ser importante, e igualmente seis entrevistados afirmam ser muito importante; relacionados aos projetos, foi questionado sobre a importância de **Projetos bem delineados** e quatro respondentes consideram esse fator importante, enquanto oito afirmam ser muito importante; e quanto ao **Planejamento Estratégico**, um entrevistado considera moderadamente importante, cinco respondentes afirmaram ser importante e seis dos entrevistados consideram o planejamento muito importante.

Esse último fator analisado está relacionado com a ciência das organizações sobre a importância do planejamento para a sobrevivência das organizações, o que, na prática, é muitas vezes desprezado pelos gestores que não incluem essa atividade do planejar e antecipar o futuro ou mesmo acompanhar os projetos e verificar os resultados que estão sendo alcançados, se esses estão dentro do planejado e ter parâmetros para medir a eficiência da organização e eficácia nas atividades desenvolvidas (Gráfico 6).

Gráfico 6 – Fatores importantes para as organizações conseguirem sobreviver à competitividade e captar mais recursos para seus projetos sociais



FONTE: Dados da Pesquisa, 2007.

4.1.5 QUESTÕES REFERENTES AO ORÇAMENTO

Nesta seção, são apresentados os resultados relacionados às questões ligadas à utilização do orçamento pelas organizações do Terceiro Setor. Foram pesquisados os seguintes aspectos: elaboração de orçamentos e quais os tipos, abrangência do orçamento, revisão e pessoas envolvidas no processo de aprovação e revisão do orçamento. Também foi questionado se há uma verificação quanto ao atingimento das metas propostas no orçamento e se essas metas são atingidas, e também se há alguma divulgação das metas da organização e para quem, bem como se é possível verificar alguma melhoria na gestão das organizações com a utilização do orçamento e quais são esses benefícios.

Tendo por finalidade investigar a utilização do orçamento pelas organizações, seis dos entrevistados confirmaram fazer uso do orçamento para todos os projetos; dois afirmaram utilizar apenas na gestão dos recursos; um afirmou utilizar o orçamento para os projetos e também na gestão de recursos; um utiliza o orçamento para os projetos, gestão dos recursos e formulação de estratégias; enquanto uma organização não faz uso dessa prática para seu processo de gestão e também também uma não respondeu a esse quesito (Tabela 4.29).

Tabela 4.29: Utilização do orçamento

	Frequência	%	% válido	% Acumulado
Para todos os projetos	6	50	54,5	54,5
Apenas na gestão dos recursos	2	16,7	18,2	72,7
Projetos e gestão de recursos	1	8,3	9,1	81,8
Projetos, gestão e formulação de estratégias	1	8,3	9,1	90,9
Não utiliza	1	8,3	9,1	100,0
Não responderam	1	8,3		
Total	12	100,0	100,0	

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

Quanto à abrangência do orçamento, a pesquisa constatou que seis dos entrevistados o elaboram anualmente, seguido de quatro organizações que elaboram por etapas do projeto; e duas não responderam a questão (Tabela 4.30).

O que pode ser observado nas organizações do Terceiro Setor quanto à utilização do orçamento é que basicamente este é preparado anualmente para definir a destinação de recursos para o período e para a elaboração de projetos, fundamentando o que será gasto na execução das atividades ou objetivando a transparência para facilitar no processo de captação dos recursos necessários junto aos financiadores. Em suma, a elaboração do orçamento não está destinada a auxiliar o processo de gestão dos recursos financeiros, sim uma estimativa de gastos e um instrumento de captação de recursos financeiros para os projetos.

Tabela 4.30: Período de elaboração do orçamento

	Frequência	%	% Válido	% Acumulado
Anual	6	50,0	60,0	60,0
Por Etapas do projeto	4	33,3	40,0	100,0
Não responderam	2	16,7	100,0	
Total	31	100,0		

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

Tendo por finalidade verificar a percepção das pessoas envolvidas no processo orçamentário, a pesquisa revelou que cinco dos entrevistados têm seu orçamento aprovado pelos diretores e os membros do conselho; igual frequência de respostas foi que o processo de aprovação do orçamento envolve o Diretor, o Conselho, funcionários e voluntários da entidade; enquanto dois entrevistados não responderam a esse questionamento (Tabela 4.31).

Aqui é importante destacar que quando se falou anteriormente da importância do processo participativo na elaboração das metas da organização, visando um atingimento maior dessas metas, faz-se necessário que tal participação ocorra também no processo de aprovação do orçamento, pois no orçamento vai estar definido como serão aplicados os recursos e se estes realmente estão sendo direcionados de uma forma a alcançar os resultados propostos nas metas. Também é uma forma de se estabelecer um controle dos recursos na efetivação das ações e esses estão sendo adequadamente utilizados.

Tabela 4.31: Pessoas envolvidas no processo de aprovação do orçamento

	Frequência	%	% Válido	% Acumulado
Diretor e membros do Conselho	5	41,7	50,0	50,0
Diretor, Conselho, Funcionários e voluntários	5	41,7	50,0	100,0
Não responderam	2	16,7	100,0	
Total	12	100,0		

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

A pesquisa apresenta a seguir que o orçamento é revisado em oito das organizações analisadas, enquanto duas não fazem uso dessa prática. Igualmente, duas organizações não responderam à questão (Tabela 4.32). Ainda no tocante à revisão do orçamento, a periodicidade dessa revisão, que foi informada pelos entrevistados, foi semestral, trimestral, bimestral ou por etapas do projeto. Alguns assumem revisar o orçamento, mas não informaram o prazo com o qual essa revisão é feita. Tal resposta justifica que o orçamento tem sido utilizado de uma forma técnica, muitas vezes até inadequada, já que não se conhece bem a sua finalidade, não sendo utilizado como ferramenta gerencial por muitas organizações. O que pode ser claramente visualizado em organizações que não revisam o orçamento ou mesmo nem sabem quando é estipulado o prazo de se fazer a revisão.

Tabela 4.32: Revisão do orçamento

	Frequência	%	% Válido	% Acumulado
Sim	8	66,7	80,0	80,0
Não	2	16,7	20,0	100,0
Não responderam	2	16,7	100,0	
Total	12	100,0		

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

De acordo com o estudo, foi constatado que, das pessoas envolvidas no processo de revisão do orçamento, três organizações têm seu orçamento revisado pelos diretores e os membros do

conselho; constatou-se, igualmente, que em três, o processo de revisão do orçamento envolve o Diretor, o Conselho, funcionários e voluntários da entidade; enquanto duas têm o seu orçamento revisado pelo Diretor, Conselho, funcionários e voluntários da entidade e também a comunidade interessada nos trabalhos da entidade; dos entrevistados, quatro não responderam a esse questionamento (Tabela 4.33).

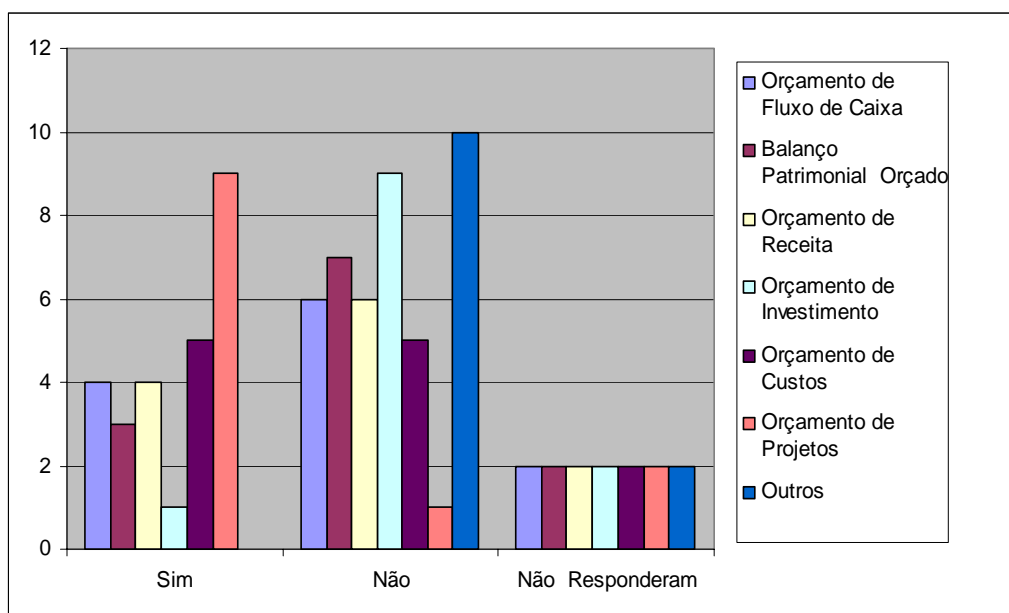
Tabela 4.33: Pessoas envolvidas na revisão do orçamento

	Frequência	%	% Válido	% Acumulado
Diretor e membros do Conselho	3	25,0	37,5	37,5
Diretor, Conselho, Funcionários e voluntários	3	25,0	37,5	75,0
Diretor, Conselho, Funcionários, voluntários e comunidade	2	16,7	25,0	100
Não responderam	4	33,3	100,0	
Total	12	100,0		

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

Em se tratando de quais os tipos de orçamentos elaborados, a investigação constata que: quanto ao **Orçamento de Fluxo de Caixa**, quatro organizações pesquisadas o preparam, seis organizações não elaboram esse relatório e duas organizações não responderam a esse questionamento; quanto ao **Balanço Patrimonial Orçado**, três organizações pesquisadas o elaboram, enquanto sete organizações não e duas não responderam a esse questionamento; já em relação ao **Orçamento de Receita**, quatro organizações pesquisadas o elaboram, enquanto seis organizações não e duas organizações não responderam a esse questionamento; com relação ao **Orçamento de Investimento**, apenas uma das organizações pesquisadas o elabora, e a maioria dos respondentes, nove organizações, não elabora esse relatório e duas organizações não responderam a esse questionamento; quanto ao **Orçamento de Custos**, a pesquisa constatou um resultado equilibrado entre os respondentes, onde cinco organizações elaboram esse relatório e, igualmente, cinco não elaboraram esse relatório, enquanto duas organizações não responderam a esse questionamento; em relação ao **Orçamento de Projetos**, a maioria dos respondentes, nove organizações afirma elaborar o orçamento para fundamentar os seus projetos, uma organização não elabora esse relatório, tal fato é justificado pela organização não captar recursos através de projetos, e sim por recursos advindos do BNDES para serviços financeiros de microcrédito; duas organizações não responderam a esse questionamento. E quanto à elaboração de **Outros** tipos de orçamentos, nenhuma organização afirmou elaborar um outro tipo de relatório além dos já citados anteriormente, dois entrevistados não responderam a esse questionamento (Gráfico 7).

Gráfico 7 – tipos de Orçamentos elaborados



FONTE: Dados da Pesquisa, 2007.

Relacionando-se às metas estabelecidas pelo orçamento, foi questionado se as organizações comparam essas metas, periodicamente, como uma forma de controle para verificar se há variações do previsto com o executado: dez organizações afirmaram fazer essa comparação das metas, ou seja, 100% dos respondentes; dois entrevistados não responderam a esse questionamento (Tabela 4.34).

Tabela 4.34: Comparação periódica das metas do orçamento

	Frequência	%	% Válido	% Acumulado
Sim	10	83,3	100	100,0
Não responderam	2	16,7		
Total	12	100,0		

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

Já em torno do atingimento das metas do orçamento, a investigação revela que um dos respondentes alcança os objetivos propostos em menos de 50%, enquanto nove dos respondentes afirmam ultrapassar as suas metas em mais de 50% do planejado e dois não responderam à questão (Tabela 4.35).

A questão anterior mostra que a totalidade dos respondentes afirma comparar periodicamente as metas do orçamento, mas um não atinge chega a atingir 50% das metas, o que deixa a entender que essa organização pode até comparar as metas, mas não utiliza os resultados para realimentar as informações para a melhoria da gestão.

Tabela 4.35: Atingimento das metas do orçamento

	Frequência	%	% Válido	% Acumulado
Em mais de 50%	9	75,0	90,0	90,0
Menos de 50%	1	8,3	10,0	100,0
Não responderam	2	16,7	100,0	
Total	12	100,0		

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

No que se refere à divulgação dessas metas estabelecidas pelo orçamento, foi questionado para quem é feita essa divulgação, já que nenhum dos respondentes afirmou não divulgar essas metas: uma entidade afirma que a divulgação está voltada somente para os membros do conselho; a divulgação que é feita para os membros do conselho, funcionários e voluntários da instituição está representada por duas das organizações entrevistadas; três afirmam divulgar para o conselho, funcionários, voluntários e também aos doadores; e quatro externam suas metas estabelecidas no orçamento para o conselho, funcionários e voluntários da entidade, como também para a comunidade interessada. Dos entrevistados, dois não responderam a esse questionamento. A importância de uma ampla divulgação das metas está voltada para o conceito de uma gestão com responsabilidade que visa a transparência em seus atos. Tais informações se encontram resumidas na tabela a seguir.

Tabela 4.36: Divulgação das metas estabelecidas no orçamento

	Frequência	%	% Válido	% Acumulado
Somente aos membros do Conselho	1	8,3	10	10
Conselho, Funcionários e voluntários	2	16,7	20	30
Conselho, Funcionários, voluntários e doadores	3	25	30	60
Conselho, Funcionários, voluntários e comunidade	4	33,3	40	100
Não responderam	2	16,7	100,0	
Total	12	100,0		

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

Objetivando examinar se as organizações verificaram alguma melhoria na gestão decorrente da utilização de técnicas orçamentárias e quais foram esses benefícios alcançados, formularam-se duas questões que geraram os seguintes resultados: nove afirmam que a utilização do orçamento melhorou a gestão da organização e um não soube informar se as melhorias estão relacionadas à utilização do orçamento, enquanto duas não responderam a esse questionamento (Tabela 4.37).

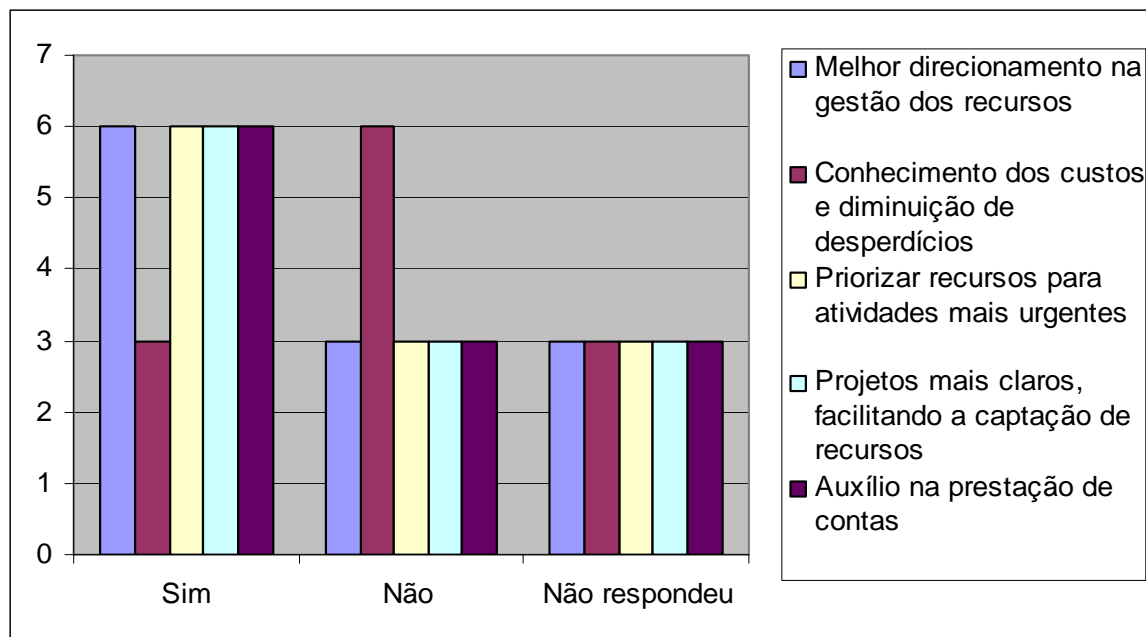
Tabela 4.37: Melhoria na gestão devido à utilização de técnicas orçamentárias

	Frequência	%	% Válido	% Acumulado
Sim	9	75,0	90,0	90,0
Não sabe informar	1	8,3	10,0	100,0
Não responderam	2	16,7	100,0	
Total	12	100,0		

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

E quanto aos benefícios alcançados, foram enumerados alguns fatores e os entrevistados poderiam assinalar mais de uma questão, se assim fosse o caso. Primeiro foi citado um **Melhor direcionamento na gestão dos recursos**: para esse fator, seis concordaram ser um benefício decorrente da utilização do orçamento, três não o consideraram como tanto e, igualmente, três não responderam a esse questionamento. Quanto ao **Conhecimento dos custos e diminuição dos desperdícios**: apenas três dos entrevistados consideram esse fator como importante benefício conseqüente da utilização de ferramentas orçamentárias, enquanto seis dos respondentes não vislumbram esse fator, e três não responderam a essa questão. **Priorizar recursos para atividades mais urgentes e importantes**: foi considerado um benefício alcançado por seis dos entrevistados, isso porque o orçamento pode dar uma visão detalhada da utilização dos recursos e como estes estão sendo utilizados pela organização. No momento em que a organização utiliza uma ferramenta com a qual possa saber como está sendo distribuído o recurso em cada atividade e verificar se é possível enxugar alguns de seus gastos, se, por acaso, for verificado uma possível falta de recursos para uma outra ação também importante a ser executada pela organização: dos entrevistados, três não afirmam ser esse um benefício a ser alcançado pelo orçamento e também três não responderam a esse questionamento. Uma **Maior clareza nos projetos, facilitando o processo de captação de recursos**, foi definido por seis dos entrevistados como um benefício da utilização do orçamento, enquanto três não consideram e igualmente três não responderam a esse questionamento. E com relação ao **Auxílio na prestação de contas**, seis dos entrevistados acreditam ser um benefício decorrente da utilização das ferramentas orçamentárias e apenas três não reconhecem esse fator como benefício conseqüente da utilização do orçamento, e também três dos entrevistados não responderam a esse questionamento. **Outros** benefícios não foram citados por nenhum dos entrevistados além dos que foram enunciados acima (Gráfico 8).

Gráfico 8 – Benefícios alcançados com o orçamento



FONTE: Dados da Pesquisa, 2007.

4.2 TESTE DAS HIPÓTESES

Para proceder ao teste das hipóteses, foram empregadas neste estudo as variáveis abaixo selecionadas, que estão relacionados com o orçamento:

- utilização do orçamento;
- período de abrangência do orçamento;
- peças envolvidas na aprovação do orçamento;
- revisão do orçamento;
- periodicidade da revisão;
- peças envolvidas no processo de revisão;
- tipos de relatórios orçamentários elaborados;
- comparação das metas propostas no orçamento;
- atingimento das metas;
- divulgação das metas estabelecidas no orçamento;
- relação da melhoria na gestão e a utilização de técnicas orçamentárias;
- benefícios alcançados com a utilização do orçamento.

As tabelas a seguir esclarecem as relações encontradas entre as diversas variáveis abordadas na pesquisa. As relações foram identificadas a partir da aplicação da técnica não-paramétrica Qui-quadrado. A verificação da significância estatística foi feita com o uso do Teste Exato de Fisher.

1ª Hipótese – Há relação entre o perfil dos gestores e a utilização do orçamento pelas organizações pesquisadas.

Para testar essa hipótese, procedeu-se ao cruzamento da variável que determinava o “perfil do entrevistado”, com todas as variáveis definidas anteriormente relacionadas ao orçamento. As Tabelas 4.38 e 4.39 mostram as relações referentes a algumas características dos gestores das organizações.

Na Tabela 4.38, verifica-se que na organização cujo gestor apresentava como grau de instrução o ensino médio, o orçamento era utilizado para os projetos, gestão de recursos e formulação de estratégias. Já nas organizações em que os gestores possuíam outros níveis de instrução, o orçamento não era utilizado para todos esses fins.

Acreditava-se no pressuposto de que o gestor, ao possuir um nível de instrução mais elevado, teria capacidade para fazer uma utilização do orçamento de forma mais adequada, ou melhor, utilizar as informações disponíveis no orçamento para auxiliar na gestão e no processo decisório da entidade. A formação em área diferente da financeira não garante eficácia na gestão do recurso financeiro. No entanto, o resultado estatístico comprovou que apenas os gestores que apresentaram o grau de instrução de ensino médio, responderam utilizar o orçamento de uma forma mais ampla e adequada às necessidades das organizações. Esse fato pode ser explicado devido ao responsável pela gestão do recurso financeiro, mesmo sem nível superior, tenha adquirido experiência técnica na gestão financeira, ou na possibilidade do responsável não ter respondido adequadamente a tal questionamento.

Tabela 4.38 – Relação entre gestor com ensino médio e utilização do orçamento para os projetos, gestão de recursos e formulação de estratégias

		A organização utiliza o orçamento para os projetos, gestão de recursos e formulação de estratégias		Total
		Sim	Não	
Grau de instrução	Sim	1	0	1
	Ensino médio	Não	0	10
Total		1	10	11

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

* Significância do Teste Exato de Fisher = 0,091.

A Tabela 4.39 aponta que as organizações cujos gestores possuíam formação profissional na área de Administração não alcançaram melhor direcionamento na gestão dos recursos. Esse benefício foi melhor alcançado pelas organizações cujos gestores possuíam formação em outras áreas. E ao verificar se o profissional de contabilidade poderia trazer melhores resultados na gestão

dos recursos das organizações, os testes realizados não apresentaram significância estatística entre os respondentes formados em contabilidade e a gestão dos recursos nas organizações pesquisadas.

Tabela 4.39 – Relação entre gestor administrador e alcance de melhor direcionamento na gestão dos recursos

		Benefícios alcançados – Melhor direcionamento na gestão dos recursos		Total
		Sim	Não	
Área de formação profissional - Administração	Sim	0	2	2
	Não	6	1	7
Total		6	3	9

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

* Significância do Teste Exato de Fisher = 0,083.

2ª Hipótese – Há relação entre o perfil da organização e as variáveis relacionadas à utilização do orçamento pelas organizações do terceiro setor.

As Tabelas de 4.40 a 4.44 apresentam as relações encontradas entre características das organizações e algumas variáveis relacionadas à utilização de orçamentos.

Quando a organização é qualificada como OSCIP, verifica-se na Tabela 4.40 uma tendência para o não envolvimento dos funcionários no processo de aprovação do orçamento. Logo, as práticas de gestão não dependem da qualificação, sim da postura adotada pelo gestor na direção da organização.

Tabela 4.40 – Relação entre OSCIP e envolvimento dos funcionários no processo de aprovação do orçamento

		Pessoas envolvidas no processo de aprovação do orçamento - Funcionários		Total
		Sim	Não	
Qualificação da organização - OSCIP	Sim	1	5	6
	Não	4	0	4
Total		5	5	10

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

* Significância do Teste Exato de Fisher = 0,048.

Da mesma forma, a Tabela 4.41 mostra que essa tendência se repete quanto ao não envolvimento dos voluntários das organizações no processo de aprovação do orçamento.

Tabela 4.41 – Relação entre OSCIP e envolvimento dos voluntários no processo de aprovação do orçamento

		Pessoas envolvidas no processo de aprovação do orçamento - Voluntários		Total
		Sim	Não	
Qualificação da organização - OSCIP	Sim	1	5	6
	Não	4	0	4
Total		5	5	10

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

* Significância do Teste Exato de Fisher = 0,048.

A Tabela 4.42 mostra que a organização qualificada como CEBAS e também UPF utiliza o orçamento para os projetos e na gestão dos recursos. Já as organizações que possuem outras qualificações não fazem essa aplicação do orçamento. A qualificação não influencia nessa relação, o que ocorre é que nessa organização, por voltar-se para um programa de assistência constante e desenvolvimento de ações isoladas como projetos, o diretor acredita ser importante definir para onde estão sendo direcionados os recursos, evitando que a execução dos projetos comprometa a atividade assistencial que desenvolve, a sua missão. Por outro lado, sabe-se exatamente quanto a entidade tem disponível para a execução dos projetos e se o que está sendo captado é suficiente para viabilizá-los.

Tabela 4.42 – Relação entre CEBAS e UPF e utilização do orçamento para os projetos e na gestão dos recursos

		A organização utiliza o orçamento para os projetos e na gestão dos recursos		Total
		Sim	Não	
Qualificação da organização CEBAS e UPF	Sim	1	0	1
	Não	0	10	10
Total		1	10	11

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

* Significância do Teste Exato de Fisher = 0,091.

Em relação à área de atividade, pode ser observado na Tabela 4.43 que as organizações que atuam em mais de uma área têm o governo como fonte de recursos da organização. O que se pode inferir é que o aumento da abrangência dos programas desenvolvidos pela entidade possibilita o financiamento do governo para viabilizar ações diversificadas de políticas públicas consideradas relevantes para a sociedade.

Tabela 4.43 – Relação entre mais de uma área de atividade e governo como fonte de recursos da organização

		Fontes de recursos da organização - Governo		Total
		Sim	Não	
Área de atividade – Mais de uma área de atividade	Sim	4	0	4
	Não	2	4	6
Total		6	4	10

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

* Significância do Teste Exato de Fisher = 0,076.

No que concerne ao âmbito de atuação dos programas e projetos sociais das organizações, é possível observar através da Tabela 4.44 que a organização que atua apenas no âmbito municipal não faz utilização do orçamento. Todas as outras organizações utilizam o orçamento de alguma forma. Essa relação pode justificar-se pelo tamanho e complexidade dos projetos desenvolvidos pelas organizações que atuam apenas na esfera municipal, que, em sua maioria, são ações mais modestas e viáveis sem necessidade de grandes volumes de recursos financeiros, apesar de que, mesmo envolvendo uma movimentação financeira pequena, isso não invalida a necessidade de utilização do orçamento. Tal organização foi questionada quanto ao porquê de não utilizar o orçamento. O responsável afirmou não sentir falta desse instrumento, mesmo porque não sabe como elaborar. É realizado pela entidade apenas uma relação de gastos mensais, que geralmente são cobertos pelos financiadores. Ao ser questionado se elabora projetos e como esses são fundamentados, a resposta foi que não são comuns no dia-a-dia da organização e quando há necessidade de confeccionar um projeto, ele prepara todo o detalhamento das atividades propostas, enquanto a parte de informações financeiras é feita por uma pessoa especializada. Alguns bancos e instituições financiadoras disponibilizam um modelo de projeto, onde deve ser preenchido com todos os gastos previstos que são necessários para a viabilização das atividades.

Tabela 4.44 – Relação entre atuação dos programas e projetos sociais em âmbito municipal e a não utilização do orçamento

		A organização não utiliza o orçamento		Total
		Sim	Não	
Âmbito de atuação dos programas e projetos sociais - Municipal	Sim	1	0	1
	Não	0	10	10
Total		1	10	11

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

* Significância do Teste Exato de Fisher = 0,091.

3ª Hipótese – Há relação entre a prestação de contas e a utilização do orçamento pelas organizações pesquisadas.

No que diz respeito à prestação de contas, observa-se na Tabela 4.45 que as organizações que recebem recursos do poder público divulgam a sua demonstração de resultados. Esse instrumento contábil evidencia a gestão do patrimônio e os resultados obtidos a partir dessa gestão.

Blatt (2001, p. 8) caracteriza a DRE como “a movimentação do fluxo econômico em determinado período de tempo, cujo saldo é transferido para o Balanço Patrimonial”.

A Norma do CFC, que trata das demonstrações contábeis para organizações do Terceiro Setor, determina a alteração da nomenclatura da linha final do resultado, que a NBC T 3 chama de resultado líquido do período, e a Lei 6.404/76, de lucro ou prejuízo acumulado para *superávit* ou *déficit* do período.

Para Sá e Sá (*apud* OLAK, 1996, p. 134-5),

superávit significa o “excesso da receita sobre a despesa; saldo credor que representa a supremacia dos ganhos sobre os custos; lucro; rédito positivo” e Déficit como “deficiência de receita sobre a despesa, ou, ainda, insuficiência das operações da empresa ou entidade, demonstrada por comparação entre as receitas e despesas, onde estas são maiores que aquelas”.

Silva (2004) afirma que o Demonstrativo de *Superávit* ou *Déficit* do Exercício tem por objetivo principal a evidenciação das atividades que os gestores desenvolveram em um determinado período. Nesse caso, se dá uma ênfase maior para a atividade e não ao resultado, como no caso das entidades com fins lucrativos.

Tabela 4.45 – Relação entre divulgação de demonstração de resultados e governo como fonte de recursos da organização

		Fontes de recursos da organização - Governo		Total
		Sim	Não	
Demonstrações contábeis divulgadas Demonstração de resultados	Sim	4	0	4
	Não	0	3	3
Total		4	3	7

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

* Significância do Teste Exato de Fisher = 0,029.

Também foi verificado que as organizações que divulgam a Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos (DOAR) tendem a elaborar orçamento de receita, de acordo com a tabela 4.46, enquanto as organizações que não divulgam este tipo de demonstração contábil tendem a não elaborar tal orçamento.

A Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos (DOAR) está relacionada a transações que afetam a situação financeira da empresa e não são evidenciadas com clareza no Balanço Patrimonial, ou seja, os recursos que fluíram no decorrer do exercício. Para um melhor direcionamento da origem dos recursos, tem sido necessária, para as organizações, a elaboração do orçamento de receita a fim de auxiliar na identificação dessas fontes de recursos.

De acordo com Matarazzo (1998), através da DOAR é possível conhecer quais foram os recursos obtidos, qual a participação das operações comerciais na geração de recursos da empresa, como foram aplicados esses recursos, etc. Enfim, a DOAR auxilia na análise do aspecto financeiro da empresa, tanto no que diz respeito à variação de investimentos e financiamentos, como também à gestão da empresa no processo de obter e aplicar adequadamente os recursos.

Tabela 4.46 – Relação entre divulgação da DOAR e elaboração de orçamento de receita

		Tipos de orçamentos elaborados Orçamento de receita		Total
		Sim	Não	
Demonstrações contábeis divulgadas	Sim	2	0	2
Demonstração de origens e aplicações de recursos	Não	0	6	6
Total		2	6	8

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

* Significância do Teste Exato de Fisher = 0,036.

Ainda foi possível observar que as organizações que divulgam notas explicativas aos demonstrativos contábeis alcançaram como benefício um melhor direcionamento na gestão dos recursos, conforme ilustra a Tabela 4.47. Dessa forma, pode-se observar que a elaboração de notas explicativas permitiu um melhor entendimento dos demonstrativos contábeis e, pela relação estatística verificada, comprova-se a utilidade da informação contábil no processo de gestão de recursos e, conseqüentemente, um melhor direcionamento desses recursos nas atividades desenvolvidas pelas organizações do Terceiro Setor pesquisadas.

Segundo a FEA/USP (2006, p. 160) “as Notas Explicativas são elaboradas para destacar e interpretar detalhes relevantes, informações adicionais sobre fatos passados presentes e futuros, significativos nos negócios, e resultados da empresa de importância para as pessoas nela interessadas”. Nesse contexto, como as Demonstrações Contábeis objetivam evidenciar ao máximo as informações financeiras e patrimoniais da entidade e muitas vezes, por ser resumida, a demonstração necessita de um esclarecimento complementar que pode ser claramente apresentado pelas Notas Explicativas.

Tabela 4.47 – Relação entre divulgação de notas explicativas aos demonstrativos contábeis e alcance de melhor direcionamento na gestão dos recursos

		Benefícios alcançados – Melhor direcionamento na gestão dos recursos		Total
		Sim	Não	
Demonstrações contábeis divulgadas – Notas explicativas aos demonstrativos contábeis	Sim	4	0	4
	Não	0	3	3
Total		4	3	7

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

* Significância do Teste Exato de Fisher = 0,029.

4ª Hipótese – Há relação entre os recursos das organizações e as formas de utilização do orçamento pelas organizações respondentes.

Em relação aos recursos, pode-se verificar na Tabela 4.48 que as organizações, com fonte de recursos das organizações internacionais, tendem a envolver os funcionários no processo de aprovação do orçamento. Esse fator de participação dos atores na gestão é importante para o desenvolvimento da organização, o que foi exposto anteriormente sobre gestão horizontal, participação essa considerada importante pelas organizações internacionais.

No Brasil, esta não é uma prática exigida por lei, mas está ganhando espaço, isso porque permite o envolvimento dos responsáveis pela execução na fase de planejamento e controle das atividades. Tal prática também faz parte da transparência da organização pelo fato de abranger a participação e o conhecimento das metas propostas e efetivadas, bem como da utilização dos recursos disponíveis para a viabilização das ações propostas. As organizações que afirmam ter uma participação na elaboração e acompanhamento de seu orçamento acreditam se revestir de mais transparência entre os parceiros e colaboradores na destinação e utilização dos recursos financeiros, como também traz mais credibilidade para a organização junto à sociedade.

Tabela 4.48 – Relação entre organizações internacionais como fonte de recursos da organização e envolvimento dos funcionários no processo de aprovação do orçamento

		Pessoas envolvidas no processo de aprovação do orçamento - Funcionários		Total
		Sim	Não	
Fontes de recursos da organização Organizações internacionais	Sim	3	0	3
	Não	1	5	6
Total		4	5	9

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

* Significância do Teste Exato de Fisher = 0,048.

A Tabela 4.49 evidencia que também existe uma relação entre recursos oriundos de organizações internacionais e o envolvimento de voluntários no processo de aprovação do orçamento. Dessa forma, de acordo com as relações da pesquisa, observa-se que as organizações que recebem recursos de organizações internacionais costumam envolver além de funcionários, como na tabela anterior, os voluntários no processo de aprovação do orçamento.

Tabela 4.49 – Relação entre organizações internacionais como fonte de recursos da organização e envolvimento de voluntários no processo de aprovação do orçamento

		Pessoas envolvidas no processo de aprovação do orçamento - Voluntários		Total
		Sim	Não	
Fontes de recursos da organização Organizações internacionais	Sim	3	0	3
	Não	1	5	6
Total		4	5	9

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

* Significância do Teste Exato de Fisher = 0,048.

A Tabela 4.50 apresenta outro dado referente às organizações que possuem recursos oriundos de organizações internacionais, sendo possível constatar que elas divulgam as metas estabelecidas no orçamento para os membros do conselho, funcionários, voluntários e doadores. Isso porque a própria instituição vê a necessidade de trabalhar com mais participação dos agentes envolvidos nas ações da organização, voltando-se para uma gestão com responsabilidade, fator importante para o Terceiro Setor de uma forma global.

Tabela 4.50 – Relação entre organizações internacionais como fonte de recursos da organização e divulgação das metas estabelecidas no orçamento para os membros do conselho, funcionários, voluntários e doadores

		As metas estabelecidas no orçamento são divulgadas para os membros do conselho, funcionários, voluntários e doadores		Total
		Sim	Não	
Fontes de recursos da organização Organizações internacionais	Sim	2	1	3
	Não	0	6	6
Total		2	7	9

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

* Significância do Teste Exato de Fisher = 0,083.

Na Tabela 4.51, verifica-se que as organizações que recebem recursos do governo não divulgam as metas estabelecidas no orçamento aos membros do conselho, funcionários e voluntários. Logo, as organizações que fazem esse tipo de divulgação possuem outras fontes de recursos. Essa relação apresentada na pesquisa é preocupante, visto que organizações – que têm o governo como provedor de recursos – são pouco transparentes na divulgação de suas metas propostas, restringindo a informação à direção das organizações.

Nesse caso, é importante refletir que o recurso advindo do governo, independente da forma como foi captado, necessita de uma divulgação de como esses recursos foram aplicados e qual a finalidade das ações a serem desenvolvidas pela organização. Nessa relação foi comprovada que a divulgação nessas organizações não abrange nem os funcionários e voluntários. A organização que comprova a destinação dos recursos e os resultados obtidos de suas atividades no atingimento das metas, tem uma maior credibilidade junto à população, e, como o cidadão tem uma parcela dos impostos que paga destinada a essas atividades e ele tem o direito de saber como o governo tem utilizado o recurso oriundo dos contribuintes. Tal fator é importante porque algumas entidades do Terceiro Setor são criadas apenas como forma de desviar verba da União para o financiamento de campanhas políticas, o que prova a deficiência da auditoria para o setor.

Tabela 4.51 – Relação entre governo como fonte de recursos da organização e divulgação das metas estabelecidas no orçamento para os membros do conselho, funcionários e voluntários

		As metas estabelecidas no orçamento são divulgadas para os membros do conselho, funcionários e voluntários		Total
		Sim	Não	
Fontes de recursos da organização - Governo	Sim	0	6	6
	Não	2	1	3
Total		2	7	9

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

* Significância do Teste Exato de Fisher = 0,083.

Ainda em relação às fontes de recursos, a Tabela 4.52 indica que as organizações que recebem recursos através de doações divulgam as metas estabelecidas no orçamento para os membros do conselho, funcionários, voluntários e para a comunidade interessada nos trabalhos da entidade. As organizações que não recebem doações também não divulgam suas metas orçamentárias a tais membros. A relação estatística comprova que as organizações receptoras de recursos através de doações necessitam de transparência no tocante à utilização desses recursos, para manter os doadores informados do que está sendo gerado através de suas contribuições, bem como para conquistar mais financiadores para as ações por elas desenvolvidas.

Tabela 4.52 – Relação entre doações como fonte de recursos da organização e divulgação das metas estabelecidas no orçamento para os membros do conselho, funcionários, voluntários e comunidade interessada

		As metas estabelecidas no orçamento são divulgadas para os membros do conselho, funcionários, voluntários e comunidade interessada		Total
		Sim	Não	
Fontes de recursos da organização – Doações	Sim	4	0	4
	Não	0	5	5
Total		4	5	9

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

* Significância do Teste Exato de Fisher = 0,008.

Na Tabela 4.53, constata-se que as organizações que recebem recursos oriundos de outras fontes (mantenedores, taxas de associados e prestação de serviços de consultoria) tendem a não

elaborar orçamento de custos. Esse tipo de orçamento é mais comum de ser elaborado pelas organizações que recebem recursos do governo, empresas privadas, organizações internacionais e doações.

Tabela 4.53 – Relação entre outras fontes de recursos da organização e elaboração de orçamento de custos

		Tipos de orçamentos elaborados		Total
		Orçamento de custos		
		Sim	Não	
Fontes de recursos da organização - Outros	Sim	1	4	5
	Não	4	0	4
Total		5	4	9

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

* Significância do teste exato de Fisher = 0,048.

Em relação ao custo dos serviços oferecidos, a Tabela 4.54 aponta que as organizações que calculam tais custos alcançaram um melhor direcionamento na gestão dos recursos.

Tabela 4.54 – Relação entre o cálculo do custo dos serviços oferecidos e o alcance de melhor direcionamento na gestão dos recursos

		Benefícios alcançados – Melhor direcionamento na gestão dos recursos		Total
		Sim	Não	
A organização calcula o custo dos serviços oferecidos	Sim	6	1	7
	Não	0	2	2
Total		6	3	9

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

* Significância do Teste Exato de Fisher = 0,083.

As tabelas a seguir apresentam o cruzamento dos dados referentes ao orçamento. Em relação à sua abrangência, observa-se que as organizações que elaboram um orçamento para o ano todo tendem a elaborar o orçamento de receita. Isso acontece porque no orçamento anual deve estar previsto todos os custos e receitas para o período e o orçamento de receita é uma informação vital para a elaboração da proposta orçamentária anual. (Tabela 4.55).

Tabela 4.55 – Relação entre orçamento de abrangência anual e elaboração de orçamento de receita

		Tipos de orçamentos elaborados – Orçamento de receita		Total
		Sim	Não	
Abrangência do orçamento - Anual	Sim	4	2	6
	Não	0	4	4
Total		4	6	10

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

* Significância do Teste Exato de Fisher = 0,076.

Da mesma forma, a Tabela 4.56 mostra que as organizações que possuem orçamento de abrangência anual tendem a elaborar o orçamento de custos. Essa relação explica-se como a encontrada na tabela anterior, a informação do orçamento de custos é relevante para a elaboração do orçamento anual institucional.

Tabela 4.56 – Relação entre orçamento de abrangência anual e elaboração de orçamento de custos

		Tipos de orçamentos elaborados – Orçamento de custos		Total
		Sim	Não	
Abrangência do orçamento - Anual	Sim	5	1	6
	Não	0	4	4
Total		5	5	10

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

* Significância do Teste Exato de Fisher = 0,048.

Por outro lado, as organizações que elaboram orçamentos por etapas do projeto, em oposição às que elaboram orçamentos anuais, não elaboram orçamento de receita. Isso porque os recursos necessários e a destinação desses são especificados em etapas, conforme o andamento do projeto e a necessidade eminente de recursos para suprir os gastos necessários (Tabela 4.57).

Tabela 4.57 – Relação entre orçamento por etapas do projeto e elaboração de orçamento de receita

		Tipos de orçamentos elaborados – Orçamento de receita		Total
		Sim	Não	
Abrangência do orçamento Por etapas do projeto	Sim	0	4	4
	Não	4	2	6
Total		4	6	10

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

* Significância do Teste Exato de Fisher = 0,076.

A Tabela 4.58 indica que as mesmas organizações que elaboram orçamentos por etapas do projeto também não elaboram orçamento de custos. Dessa forma, é possível constatar que as organizações com orçamentos de maior abrangência, também elaboram orçamento de receita e de custos. Porém, as organizações que elaboram orçamentos apenas voltados aos projetos não fazem previsões orçamentárias de suas receitas e de seus custos, isso porque todos os gastos previstos para o projeto estão presentes no orçamento específico, não sendo feita nenhuma previsão orçamentária por período para a instituição.

Tabela 4.58 – Relação entre orçamento por etapas do projeto e elaboração de orçamento de custos

		Tipos de orçamentos elaborados Orçamento de custos		Total
		Sim	Não	
Abrangência do orçamento Por etapas do projeto	Sim	0	4	4
	Não	5	1	6
Total		5	5	10

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

* Significância do Teste Exato de Fisher = 0,048.

No que concerne à utilização do orçamento, a Tabela 4.59 ilustra que as organizações que o utilizam na gestão dos recursos divulgam as metas estabelecidas no orçamento aos membros do conselho, funcionários e voluntários. As organizações que não fazem o uso do orçamento para esse fim não apresentou relação quanto à divulgação dessas metas para os colaboradores enumerados. Essa relação corrobora para o que foi discutido anteriormente sobre a participação no processo de elaboração do orçamento.

Tabela 4.59 – Relação entre utilização do orçamento na gestão dos recursos e divulgação das metas estabelecidas no orçamento para os membros do conselho, funcionários e voluntários

		As metas estabelecidas no orçamento são divulgadas para os membros do conselho, funcionários e voluntários		Total
		Sim	Não	
A organização utiliza o orçamento na gestão dos recursos	Sim	2	0	2
	Não	0	8	8
Total		2	8	10

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

* Significância do Teste Exato de Fisher = 0,022.

Por outro lado, observa-se na Tabela 4.60 que as organizações que utilizam orçamento na gestão dos recursos não alcançaram maior clareza nos projetos. A tendência para o alcance desse benefício foi observada nas organizações que não utilizaram o orçamento na gestão dos recursos, isso porque elaboram orçamento específico aos projetos. Essas organizações afirmaram atingir maior clareza nos projetos, facilitando o processo de captação de recursos. Logo, como os projetos precisam de clareza, fator imprescindível para o processo de captação de recursos, não é suficiente que a organização desenvolva um bom sistema de controle orçamentário para isso. É necessário que os projetos estejam bem fundamentados por orçamentos que especifiquem como serão destinados os recursos na execução das atividades voltadas ao projeto, e se o mesmo for desenvolvido por etapas que devem estar claramente definidas no orçamento para ser possível uma análise ao término de cada etapa, verificando o alcance dos objetivos propostos no projeto e a execução da proposta orçamentária definida no projeto.

Tabela 4.60 – Relação entre utilização do orçamento na gestão dos recursos e alcance de maior clareza nos projetos, facilitando o processo de captação de recursos

		Benefícios alcançados – Maior clareza nos projetos, facilitando o processo de captação de recursos		Total
		Sim	Não	
A organização utiliza o orçamento na gestão dos recursos	Sim	0	2	2
	Não	6	1	7
Total		6	3	9

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

* Significância do Teste Exato de Fisher = 0,083.

Em relação ao processo de revisão do orçamento, pode-se visualizar na Tabela 4.61 que as organizações que envolvem os funcionários nesse processo, alcançaram como benefício o auxílio na prestação de contas.

Tabela 4.61 – Relação entre envolvimento de funcionários no processo de revisão do orçamento e alcance de auxílio na prestação de contas

		Benefícios alcançados		Total
		Auxílio na prestação de contas		
		Sim	Não	
Pessoas envolvidas no processo de revisão do orçamento – Funcionários	Sim	5	0	5
	Não	0	3	3
Total		5	3	8

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

* Significância do Teste Exato de Fisher = 0,018.

A Tabela 4.62 mostra que as organizações que envolveram os voluntários no processo de revisão do orçamento também atingiram o mesmo benefício, o auxílio na prestação de contas. Essas relações da prestação de contas com a participação de funcionários e voluntários no processo de revisão do orçamento demonstram que quando há participação dos atores auxiliando o processo de gestão, o que é discutido atualmente como gestão horizontal, traz resultados concretos para as organizações.

Dessa forma, tornam-se mais transparentes e a participação dos agentes traz contribuições de quem está diretamente ligado às atividades desenvolvidas pelas organizações, permitindo que as informações relevantes para a continuidade dessas atividades não fiquem concentradas apenas na diretoria.

Tabela 4.62 – Relação entre envolvimento de voluntários no processo de revisão do orçamento e alcance de auxílio na prestação de contas

		Benefícios alcançados Auxílio na prestação de contas		Total
		Sim	Não	
Pessoas envolvidas no processo de revisão do orçamento – Voluntários	Sim	5	0	5
	Não	0	3	3
Total		5	3	8

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

* Significância do Teste Exato de Fisher = 0,018.

A Tabela 4.63 aponta que as organizações que elaboram orçamento de custos conseguiram alcançar o benefício de priorizar recursos para atividades mais urgentes ou mais importantes. Isso comprova que, conhecer quais os custos consumidos nas atividades de uma forma detalhada, possibilita à organização priorizar os recursos para assegurar o pagamento dos custos das atividades mais necessárias e urgentes à organização, voltadas para a sua missão institucional.

Tabela 4.63 – Relação entre elaboração de orçamento de custos e alcance de priorização de recursos para atividades mais urgentes ou mais importantes

		Benefícios alcançados – Priorizar recursos para atividades mais urgentes ou mais importantes		Total
		Sim	Não	
Tipos de orçamentos elaborados Orçamento de custos	Sim	5	0	5
	Não	1	3	4
Total		6	3	9

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

* Significância do Teste Exato de Fisher = 0,048.

Por fim, a Tabela 4.64 mostra que as organizações que divulgam as metas estabelecidas no orçamento para os membros do conselho, funcionários e voluntários não alcançaram maior clareza nos projetos. Já as organizações que não fizeram essa divulgação atingiram tal benefício, facilitando o processo de captação de recursos. A divulgação é relevante, mas, nesse caso, não interfere nos projetos e essa relação pode ser explicada da mesma forma como o que foi exposto anteriormente na Tabela 4.60.

Tabela 4.64 – Relação entre divulgação das metas estabelecidas no orçamento para os membros do conselho, funcionários e voluntários e alcance de maior clareza nos projetos, facilitando o processo de captação de recursos

		Benefícios alcançados – Maior clareza nos projetos, facilitando o processo de captação de recursos		Total
		Sim	Não	
As metas estabelecidas no orçamento são divulgadas para os membros do conselho, funcionários e voluntários	Sim	0	2	2
	Não	6	1	7
Total		6	3	9

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

* Significância do Teste Exato de Fisher = 0,083.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

5.1 CONCLUSÕES

Este estudo teve como objetivo principal investigar a utilização do orçamento como ferramenta para a gestão de recursos financeiros nas Organizações do Terceiro Setor, situadas no Estado do Rio Grande do Norte. Para alcançar esse objetivo, foi realizada uma revisão da literatura sobre o Terceiro Setor, o orçamento e sua importância na gestão deste setor, seguida de uma pesquisa empírica através da aplicação de um questionário nas organizações do estado.

Um item importante resultante no desenvolver da pesquisa foi a inexistência de diversas OSCIPs que constavam no cadastro do Ministério da Justiça e não foram localizadas, o que reduziu a população efetiva de organizações participantes da pesquisa, tornando a amostra pequena para se tirar conclusões mais genéricas para o setor. Tal fato chama a atenção para a necessidade de uma fiscalização mais rigorosa a esse setor, visto que muitas dessas organizações são financiadas por recursos do Governo.

A partir da análise descritiva dos dados empíricos e as relações verificadas nos testes de hipótese foi constatado que a maior parte das organizações é administrada por profissionais que possuem nível superior, mas não garante eficácia na utilização de adequadas ferramentas gerenciais. As qualificações estão voltadas para as atividades relacionadas com a missão institucional. Foi verificado, também, que a utilização dessas ferramentas independe da qualificação da organização, mas da visão do gestor e da importância que é dada ao processo gerencial para a sua sustentabilidade. A escrituração contábil é realizada, mas descentralizada em escritórios de contabilidade. Muitas organizações, todavia, a vêem como uma exigência e não como sistema de informação gerencial, dando suporte às suas decisões.

Durante a pesquisa, foi verificada a existência de poucos estudos sobre as práticas de controle financeiro e utilização do orçamento no Terceiro Setor, voltados para um contexto local. A maior parte das pesquisas está voltada para a gestão organizacional e de resultados de uma forma mais abrangente. Há escassez de informações específicas quanto a gestão de recursos financeiros e como fazer para otimizá-los, transformando-os em efetivação de ações sociais.

Pode-se concluir que a maior parte das organizações pesquisadas assume fazer uso do orçamento, voltando-se para estimar o que pode ser gasto no período – geralmente em orçamentos anuais – ou para captação de recursos através dos orçamentos de projetos. Por outro lado, o orçamento não é utilizado para planejar e realimentar com informações o processo decisório.

Acredita-se que a utilização do orçamento, juntamente com os demais relatórios contábeis, permite uma gestão financeira mais adequada às necessidades das Organizações do Terceiro Setor, auxiliando no processo de prestação de contas e na definição de valores necessários à execução dos projetos. Dessa forma, a pesquisa sugere às organizações do setor que o conhecimento das ferramentas de gestão dos recursos financeiros, juntamente com a capacitação de seus administradores, pode trazer resultados concretos para elas, pois o recurso financeiro é vital para a viabilização de suas ações em tempos futuros.

5.2 LIMITAÇÕES E RECOMENDAÇÕES PARA ESTUDOS FUTUROS

As principais limitações do estudo, que foram identificadas, são:

- um número reduzido de organizações pesquisadas;
- poucos estudos empíricos sobre gestão financeira no Terceiro Setor, no âmbito nacional, impedindo, dessa forma, a realização de uma análise comparativa dos dados obtidos nesta pesquisa;
- dificuldade de acesso a documentos e relatórios das organizações analisadas;
- dificuldade de acesso à informação e às pessoas responsáveis por fiscalizar a existência e a utilização eficiente de recursos pelas Organizações do Terceiro Setor.

As sugestões para futuros estudos são:

- comparar a gestão financeira de organizações do Terceiro Setor no Brasil com a gestão de organizações internacionais;
- ampliar o tamanho da amostra e reaplicar este estudo em outras regiões do país, no intuito de obter uma visão melhor e mais abrangente do setor;
- realizar um estudo de auditoria com as organizações que recebem recursos governamentais, verificar se há possibilidade de checar se o recurso destinado do governo a essas organizações sofrem fiscalização quanto aos resultados;
- explorar estudos que possam ser utilizados como ferramenta pelos gestores do terceiro setor, voltando-se a contabilidade para usuários externos a fim de obter uma melhor compreensão dos relatórios gerados pela contabilidade, bem como para utilizar as informações contábeis na gestão da organização;
- reaplicar estudo com organizações do Terceiro Setor de outras qualificações;
- analisar as organizações que recebem recursos de agências internacionais e verificar o nível de transparência e a gestão financeira, inclusive os impactos no recebimento dos recursos quando há variação cambial.

REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Anne. Financial Management for Nonprofit Organizations: An approach based in the missions to the Analysis of Coefficients in Organizations Member. In: *Journal of American Academy of Business*. Cambridge. Hollywood: [Sep. 2006](#). Vol.10, Num. 1; p. 212, 6 pp.
- AFINCO, Administração e Finanças para o Desenvolvimento Comunitário; ABONG, Associação Brasileira de Organizações Não-Governamentais. *Manual de administração jurídica, contábil e financeira para organizações não-governamentais*. São Paulo: Petrópolis, 2003.
- ALBUQUERQUE, Antonio Carlos Carneiro de. *Terceiro setor: história e gestão das organizações*. São Paulo: Summus, 2006.
- ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. *Sistemas de controle gerencial*. Tradução: Adalberto Ferreira das Neves. São Paulo: Atlas, 2002.
- ARAÚJO, Osório Cavalcante. *Contabilidade para organizações do terceiro setor*. São Paulo: Atlas, 2005.
- ASHFORD, Ken. Management Accounting Practices in Non – Profit Organizations. In: *Management Accounting*, London, Vol. 67, December, 1989, pp. 36-37.
- BLATT, Adriano. *Análise de Balanços: estruturação e avaliação das Demonstrações Financeiras e Contábeis*. São Paulo: Makron Books, 2001.
- BEUREN, Ilse Maria. O papel da controladoria no processo de gestão. In: SCHIMIDT, Paulo (Org.). *Controladoria: agregando valor para a empresa*. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- BRASIL. Lei n. 9.790, de 23/03/1999b. Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o termo de Parceria, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 18/03/2006.
- _____. Lei n. 8.313, de 23/12/91. Restabelece os princípios da Lei n. 7.505, de 2 de julho de 1986, institui o Programa Nacional de Apoio a Cultura – PRONAC e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.cultura.gov.br/legislacao/leis/index.php?p=25&more=1&c=1&tb=1&pb=1>>. Acesso em 20.10.2007.
- CARDOSO, Ruth. Fortalecimento da sociedade civil. In: IOSCHPE, Evelyn Berg (Org.). *3º. Setor: desenvolvimento social sustentado*. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2005.
- CARVALHO, Lucianna. Falta de bons projetos inibe a cooperação de grandes fundações. In: *Jornal Gazeta Mercantil. Relatório Gazeta Mercantil – Terceiro Setor*. São Paulo, 29 de maio de 2002.
- COELHO, Simone de Castro Tavares. *Terceiro Setor: um estudo comparativo entre Brasil e Estados Unidos*. São Paulo: SENAC, 2000.
- CFC, Conselho Federal de Contabilidade. *Manual de procedimentos contábeis e prestação de contas das entidades de interesse social*. 2. ed. Brasília: CFC, 2003.
- COUTY, Louis. *A escravidão no Brasil*. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Ruy Barbosa, 1988.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Z. *Direito Administrativo*. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- _____. *Direito Administrativo*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- DRUCKER, Peter F. *Administrando para obter resultados*. Tradução: Nivaldo Montigelli Jr. São Paulo: Thomson, 2002.

_____. *Administração de organizações sem fins lucrativos: princípios e práticas*. 4. ed. Tradução: Nivaldo Montigelli Jr. São Paulo: Pioneira, 1997.

DUGDALE, David; LYNE, Stephen. Budgeting. In: *Financial Management*. London: Nov.2006. pg.32-35. Periodical. ISSN:14719185. Disponível em:

<<http://proquest.umi.com/pqdweb?did=1177517131&Fmt=4&clientId=45918&RQT=309&VName=PQD>> Acesso em: 26 jul. 2007.

EHLERS, Eduardo M.; CALIL, Lúcia Peixoto. Monitoramento e avaliação: uma oportunidade de aprendizagem. In: *Terceiro setor: planejamento e gestão*. VOLTOLINI, Ricardo (Org.). 2. ed. São Paulo: Editora Senac, 2004.

FALCONER, Andres Pablo. *A promessa do terceiro setor: um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e do seu campo de gestão*. Artigo apresentado no ISTR-LAC. Chile, 1999. Disponível em: <<http://www.rits.com.br>>. Acesso em: 21 jun. 2005.

FALEIROS, Vicente de Paula. *O que é política social*. Coleção Primeiros Passos, vol. 168. São Paulo: Brasiliense, 1986.

FASB, Financial Accounting Standards Board. Statement of Financial Accounting Concepts n°. 4. CON4 Status Page: Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations. Connecticut: Financial Accounting Standards Board of The Financial Accounting Foundation. December, 1980. Disponível em: <<http://fasb.org/pdf/con4.pdf>>. Acesso em: 21 out. 2007.

FEA/USP, Equipe de professores da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP; coordenação Sérgio de Iudícibus. *Contabilidade introdutória*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

FEMENICK, Tomislav R. et al. Conceitos gerais sobre orçamento In: FEMENICK, Tomislav R. (Org.) *Fundamentos, metodologias e práticas do orçamento empresarial*. São Paulo: IPEP; Natal: FACEN, 2006.

_____. *Sistemas de custos para hotéis*. 2.ed. São Paulo: CenaUn, 2000.

FERNANDES, Rubem Cesar. Privado porém público: o terceiro setor na América Latina. Rio de Janeiro: Relume – Dumará, 1994.

FERRAREZI, Elisabete; REZENDE, Valéria. *Organização da sociedade civil de interesse público – OSCIP: a Lei 9.790 como alternativa para o terceiro setor*. Brasília: Comunidade Solidária, 2000.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. *Controladoria: teoria e prática*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FRANCO, Augusto de. A reforma do Estado e o Terceiro Setor. In: BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos; WILHEIM, Jorge; e SOLA, Lourdes (Orgs.) *Sociedade e Estado em Transformação*. São Paulo: Editora da UNESP, Brasília: ENAP, 1999.

FREZATTI, Fábio. *Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

GARRISON, Ray H; NOREEN, Eric W. *Contabilidade gerencial*. Tradução: José Luiz Paravato. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GIL, Antônio C. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. São Paulo: Atlas, 1999.

GOMES, Luiz Flávio (Org.). *Constituição Federal, Código Penal e Código de Processo Penal*. 5. ed. Obra coletiva de autoria da Editora Revista dos Tribunais com a coordenação de Giselle de Melo Braga Tapai. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

GONZÁLEZ RIO, Maria José. *Metodología de la investigación social*. Técnicas de Recolección de Datos. Aguacilar, Alicante: Espanha, 1997.

HENDERSON, Dale A.; CHASE, Bruce, W.; WOODSON, Benjamin M. Performance measures for NPOs. In: *Journal of Accountancy*. New York: Jan 2002. Vol. 193, Num. 1; pg. 63, 5 pgs. Disponível em <
<http://proquest.umi.com/pqdweb?did=99119151&sid=4&Fmt=4&clientId=61611&RQT=309&VName=PQD>>. Acesso em 10.09.2007.

HENDRIKSEN, Eldon S., VAN BREDA, Michael. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999.

HERNANDEZ PERES JUNIOR, José; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. *Gestão estratégica de custos*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. *Contabilidade de custos*. 9. ed. Tradução: José Luiz Paravato. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

HUDSON, Mike. *Administrando organizações do terceiro setor: o desafio de administrar sem receita*. Tradução: James F. Sunderland Cook. São Paulo: Makron Books, 1999.

IBASE, Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas. *Publique o seu balanço social*. Disponível em: <<http://www.balancosocial.org.br/cgi/cgilua.exe/sys/start.htm?sid=2>>. Acesso em 17 ago. 2007.

IBGE, *Relatório de análise dos resultados*. Perfil das fundações privadas e associações sem fins lucrativos em 2002. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br>>. Acesso em: 08 jul. 2005.

JEREMIAS, Cristiane; BEUREN, Ilse M. Contabilização dos recursos econômico-financeiros em entidades sem fins lucrativos não governamentais. In: XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade. *Anais...* Goiânia, 2000.

JIAMBÁLVO, James. *Contabilidade gerencial*. Tradução: Tatiana Carneiro Quírico. Rio de Janeiro: LTC, 2002.

KERLINGER, Fred Nichols. *Metodologia da pesquisa em ciências sociais: um tratamento conceitual*. Tradução: Helena Mendes Rotundo. São Paulo: EPU, 1910.

KISIL, Rosana. *Guia de gestão para quem dirige entidades sociais*. São Paulo: Senac/Fundação Abrinq, 2002.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Técnicas de pesquisa*. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, Gilberto de Andrade. *Manual para elaboração de monografias e dissertações*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MATARAZZO, Dante Carmine. *Análise financeira de balanços: abordagem básica e gerencial*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MEDAUAR, Odete. *O Direito Administrativo em Evolução*. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p.112.

MEREGE, Luís Carlos. O desafio da sustentabilidade no terceiro setor – o caso das ONG/AIDS. In: CÂMARA, Cristina (Org.) *AIDS e sustentabilidade: sobre as ações das organizações da sociedade civil*. Brasília: Ministério da Saúde/Coordenação Nacional do DST e AIDS, 2001. Texto disponível em: <<http://www.rits.com.br>>. Acesso em: 21 jun. 2005.

MIRANDA, Luiz Carlos; LIBONATI, Jeronymo José. Planejamento operacional. In: SCHIMIDT, Paulo (Org.). *Controladoria: agregando valor para a empresa*. Porto Alegre: Bookman, 2002.

OAB, Ordem dos Advogados do Brasil. *Direito do Terceiro Setor: atualidades e perspectivas*. CASTRO, Rodrigo Pironti A. de; VIOLIM, Tarso Cabral (Orgs.). Curitiba: OAB, Seção do Paraná, 2006.

OLAK, Paulo Arnaldo. *Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: FEA/USP, 1996.

OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo de. Contabilidade por fundos aplicada às entidades sem fins lucrativos. In: VII Congresso Brasileiro de Custos. *Anais...* Recife, 2000.

ONOFRIO, Robertto. *A importância da contabilidade para as empresas sem fins lucrativos*. Disponível em: <<http://www.soleis.adv.br>>. Acesso em: 10 maio 2006.

QUEIROZ, Marco. O planejamento estratégico e as organizações do terceiro setor. In: *Terceiro setor: planejamento e gestão*. VOLTOLINI, Ricardo (Org.). 2. ed. São Paulo: Editora Senac, 2004.

REFICCO, Ezequiel; GUTIÉRREZ, Roberto; TRUJILLO, Diana. Empresas Sociais: Espécie em busca de Reconhecimento? *Revista de Administração da Universidade de São Paulo*. São Paulo, v. 41, n. 4, out./nov./dez. 2006.

RODRIGUES, Luciana. *Real forte, inferno das ONGs: Orçamento de organizações que dependem de ajuda externa cai e afeta projetos sociais*. *Jornal o Globo*, de 22 de fevereiro de 2007. Disponível em: <<http://clipping.planejamento.gov.br/Noticias.asp?NOTCod=338553>>. Acesso em 11 jul. 2007.

SALAMON, Lester. Estratégias para o fortalecimento do terceiro setor. In: IOSCHPE, Evelyn Berg (Org.). *3º. setor: desenvolvimento social sustentado*. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2005.

_____.; SOKOLOWSKI, S. Wojciech; ANHEIER, Helmut K. Social Origins of Civil Society: An Overview. *Working Papers of The Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project*, n. 38. Baltimore: The Johns Hopkins Institute for Policy Studies, 1996.

_____.; ANHEIER, Helmut K. The Nonprofit Sector: A New Global Force. *Working Papers of The Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project*, n. 21. Baltimore: The Johns Hopkins Center for Civil Society Studies, 2000.

SANTOS, Joel J. *Análise de Custos: remodelado com ênfase para sistema de custeio marginal*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

SANVICENTE, Antônio Zoratto; SANTOS, Celso da Costa. *Orçamento na administração de empresas: planejamento e controle*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1983.

SCHIMIDT, Paulo (Org.). *Controladoria: agregando valor para a empresa*. Porto Alegre: Bookman, 2002.

SIEGEL, Sidney. *Estatística não-paramétrica para as ciências do comportamento*. Tradução: Alfredo Alves de Farias. Rio de Janeiro: Makron Books. 1975.

SILVA, Antônio César Valério da. *Contabilidade avançada: teoria e 300 questões*. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

SILVA, Franciane Santos. Normas e práticas contábeis aplicadas ao terceiro setor. In: *Revista UnB Contábil*, v. 7 n. 2. Brasília: DCCA/UnB, 2004.

SMITH, Gordon S. Novos desafios para a capacitação de liderança de alto nível na gestão pública e governança em um mundo globalizante. *Revista do serviço Público*, Brasília, Ano 54, nº. 2, Abr/Jun 2003.

SOBANSKI, Jaert J. *Prática de orçamento empresarial: um exercício programado*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

STEWART, Thomas A. *Capital intelectual: a nova vantagem competitiva das empresas*. Tradução: Ana Beatriz Rodrigues e Priscila Martins Celeste. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

SZAZI, Eduardo. *Terceiro setor: regulação no Brasil*. São Paulo: GIFE / Peirópolis, 2003.

TACHIZAWA, Takeshy. *Organizações não governamentais e terceiro setor: criação de ONGs e estratégias de atuação*. São Paulo: Atlas, 2002.

THOMPSON, Andrés A. Do compromisso à eficiência? Os caminhos do terceiro setor na América Latina. In: IOSCHPE, Evelyn Berg (Org.). *3º. setor: desenvolvimento social sustentado*. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2005.

TOCQUEVILLE, Alexis de. *A democracia na América*. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

WELSCH, Glenn A. *Orçamento empresarial*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1983.

APÉNDICE

Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis



Universidade de Brasília
Universidade Federal da Paraíba
Universidade Federal de Pernambuco
Universidade Federal do Rio Grande do Norte

Prezado Diretor (a)

Sua organização foi selecionada, através do cadastro da Associação Brasileira de Organizações Não-Governamentais (ABONG) e/ou do cadastro junto ao Ministério da Justiça, no caso de OSCIPs, para participar de uma pesquisa que tem por objetivo verificar a adequação de conceitos sobre o “Orçamento” e “Organizações Não-Governamentais”, cujo título é: “O ORÇAMENTO COMO FERRAMENTA PARA A GESTÃO DE RECURSOS FINANCEIROS NO TERCEIRO SETOR: UM ESTUDO NAS ORGANIZAÇÕES DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE”.

O instrumento de pesquisa será um questionário, apresentado em seguida, e suas respostas permitirão elaborar um diagnóstico sobre a utilização do Orçamento no processo de gestão de recursos das ONGs. Esta pesquisa cumprirá parte dos requisitos para a elaboração da dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis da estudante Cíntia de Almeida, Identidade nº. 6931/O-0/CRC-RN, vinculada a Universidade Federal do Rio Grande do Norte (Mestrado Multiinstitucional e Inter-regional UnB, UFPB, UFPE e UFRN), sob a orientação da Profª Drª Aneide Oliveira Araújo.

Informamos que as informações aqui fornecidas serão utilizadas exclusivamente pela pesquisadora, que também terá como objetivo principal a divulgação dos resultados obtidos às organizações participantes, resguardando a identidade das organizações, ou seja, garantindo a total confidencialidade a respeito da ONG participante e do respondente, pois os dados serão tratados e analisados de maneira coletiva.

Agradecemos sua colaboração e gostaríamos de enfatizar que sua participação é muito importante para o desenvolvimento de pesquisas no âmbito das Organizações Não-Governamentais, que ainda apresenta-se carente em nossa área de estudos, bem como pela representatividade e relevância da atuação dessas organizações em nosso estado.

Natal, ____/____/____.

Cíntia de Almeida – (84)30880683 – cintialmeida@hotmail.com

Drª. Aneide Oliveira Araújo – (84) 32153481 – aneide@ufrnet.br

QUESTIONÁRIO

Título da Pesquisa: “O orçamento como ferramenta para a gestão de recursos financeiros no Terceiro Setor: um estudo nas organizações do estado do Rio Grande do Norte.”

DADOS DO ENTREVISTADO

1. Função exercida na organização

- Presidente Administrador
 Integrante do conselho Contador
 Outros: (especificar) _____

02. Tempo de atuação na organização

- Até 5 anos
 Acima de 5 e até 10 anos
 Acima de 10 e até 15 anos
 Acima de 15 anos

03. Grau de instrução

- Ensino Fundamental Ensino Médio
 Ensino Superior Pós-Graduado

04. Área de formação profissional

- Administração Contabilidade
 Serviço Social Pedagogia
 Outras: (especificar) _____

PERFIL DA ORGANIZAÇÃO

05. Qualificação da organização

- OSCIP (Organização da Sociedade Civil de Interesse Público)
 OS (Organizações Sociais)
 CEBAS (Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social)
 UPF (Utilidade Pública Federal)
 Outra (especificar): _____
 CEBAS e UPF

06. Tempo de existência da organização

- Até 5 anos
 Acima de 5 e até 10 anos
 Acima de 10 e até 15 anos
 Acima de 15 anos

07. Área de atividade

- Educação e pesquisa Saúde
 Meio-ambiente Direitos humanos
 Cultura e recreação Crédito
 Assistencial
 Outras (especificar): _____
 Mais de uma atividade

08. Âmbito de atuação dos programas/projetos sociais

- Municipal Estadual
 Regional Nacional
 Internacional.

09. Número de beneficiários diretos da organização

- Até 100 pessoas Acima de 100 até 300 pessoas
 Acima de 300 até 500 pessoas Acima de 500 pessoas

10. Número de funcionários e voluntários da entidade

_____ funcionários
_____ voluntários

11. Número de componentes do Conselho

- Até 5 pessoas Acima de 5 até 10 pessoas
 Acima de 10 até 15 pessoas Acima de 15 pessoas

12. A organização possui uma "Missão" declarada?

- Sim Não

13. Caso a resposta seja afirmativa, qual é a missão?

14. Faixa orçamentária anual da organização

- Até R\$ 50.000,00
 Acima de R\$ 50.000,00 até R\$ 100.000,00
 Acima de R\$ 100.000,00 até R\$ 300.000,00
 Acima de R\$ 300.000,00 até R\$ 500.000,00
 Acima de R\$ 500.000,00

INFORMAÇÕES QUANTO A PRESTAÇÃO DE CONTAS

15. Para quem a Organização presta contas?

- Governo Agências de Cooperação
- Doadores Comunidade
- Outros. (Especificar) _____
- Mais de um grupo de interesse

16. Agentes financiadores da organização são mais exigentes em relação a “prestação de contas” dos recursos investidos? (atribua notas de 1 a 5 segundo a seguinte legenda: 5 = muito exigente; 4 = exigente; 3 = moderadamente exigente; 2 = pouco exigente; 1 = não é exigente)

- Governo Empresas privadas
- Instituições Financeiras Organizações Internacionais
- Doadores

17. Quais aspectos são considerados mais importantes pelos “agentes financiadores” na prestação de contas das ONGs (atribua notas de 1 a 5 segundo a seguinte legenda: 5 = muito importante; 4 = importante; 3 = moderadamente importante; 2 = pouco importante; 1 = sem importância)

- número de beneficiados atingidos pelos programas
- desempenho operacional na execução dos programas (realização das atividades)
- desempenho financeiro na execução dos programas (custos/despesas incorridas nos programas)

18. A organização divulga demonstrações financeiras? (caso a resposta seja negativa pular para a questão 21)

- Sim Não

19. Quais demonstrações são divulgadas?

- Balanço Patrimonial
- Demonstração de Resultados
- Fluxos de Caixa
- Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos
- Balanço Social
- Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
- Notas explicativas dos demonstrativos contábeis

20. Quais os meios de divulgação utilizados?

- Internet
- Jornais
- Outros. (Especificar) _____

21. As metas estabelecidas pela organização são divulgadas:

- Somente para os membros do conselho
- Para os membros do conselho, funcionários e voluntários
- Para os membros do conselho, funcionários, voluntários e para os doadores
- Para os membros do conselho, funcionários, voluntários e comunidade interessada nos trabalhos da entidade
- Para os membros do conselho, funcionários, voluntários e comunidade em geral
- Não há divulgação.

22. As parcerias desenvolvidas (Governos, Organizações internacionais, setor privado e Sociedade Civil) para realização de projetos sociais trouxeram um novo conceito em administração que é a "gestão horizontal", isto é, deixa-se de lado o individualismo e emerge a importância e a representatividade de cada ator envolvido nas decisões de cunho social.

- concordo totalmente
- mais concordo que discordo
- mais discordo que concordo
- discordo totalmente

23. A participação na elaboração de planos da organização envolve:

- Somente dos membros do conselho
- Os membros do conselho, funcionários e voluntários
- Os membros do conselho, funcionários, voluntários e doadores
- Os membros do conselho, funcionários, voluntários e comunidade interessada nos trabalhos da entidade
- Os membros do conselho, funcionários, voluntários e comunidade em geral
- Não há participação, está restrito à direção da entidade

QUESTÕES RELATIVAS AOS RECURSOS DA ORGANIZAÇÃO

24. Fontes dos recursos da organização em (%):

_____ Governo

_____ Empresas Privadas

_____ Organizações Internacionais

_____ Doações

_____ Outros (Especificar): _____

25. Formas de captação

- Projetos
- Concurso de projetos
- Termo de Parceria
- Taxas de associados

() Outras (especificar): _____

26. Aplicação dos recursos da organização em (%):

_____ destinados aos projetos

_____ destinados à manutenção da organização

27. A organização calcula custo dos serviços oferecidos?

() Sim () Não

28. A Organização possui planejamento estratégico (longo prazo)?

() Apenas para o Financeiro

() Apenas para o Institucional

() Financeiro e Institucional

() Outros (especificar): _____

() A organização não possui planejamento estratégico

29. Quais as pessoas envolvidas no processo de formulação das estratégias?

() Diretor/Presidente

() Diretor/Presidente e os membros do conselho

() Diretor/Presidente, membros do conselho, funcionários e voluntários

() Diretor/Presidente, membros do conselho, funcionários, voluntários e comunidade interessada nos trabalhos da entidade.

() Outros. (Especificar) _____

30. Quais as ferramentas utilizadas no processo de avaliação das estratégias?

31. A Organização possui planejamento operacional (curto prazo)?

() Apenas para o Financeiro

() Apenas para o Institucional

() Financeiro e Institucional

() Outros (especificar): _____

() A organização não possui planejamento operacional

32. A organização possui escrituração contábil de suas transações? (caso a resposta seja negativa pular para a questão 36)

() Sim () Não

33. Como utiliza as informações contábeis?

() Para fins fiscais

() Para prestar contas para os financiadores

() Para o controle das operações da organização

() Outros. (Especificar) _____

34. Com que frequência são preparadas as informações contábeis?

- Mensalmente
- Trimestralmente
- Semestralmente
- Anualmente

35. O que é mais importante na definição de processos eficientes e eficazes nas ONGs? (atribua notas de 1 a 5 segundo a seguinte legenda: 5 = muito importante; 4 = importante; 3 = moderadamente importante; 2 = pouco importante; 1 = sem importância)

- economia de recursos
- atendimento a um maior número de beneficiados
- planejamento
- acompanhamento das atividades durante a execução dos projetos

36. Em sua opinião, quais fatores são mais importantes para as ONGs conseguirem sobreviver à competitividade e captar mais recursos para seus projetos sociais? (atribua notas de 1 a 5 segundo a seguinte legenda: 5 = muito importante; 4 = importante; 3 = moderadamente importante; 2 = pouco importante; 1 = sem importância)

- Transparência (prestação de contas)
- Ética
- Recursos humanos capacitados
- Projetos bem delineados
- Planejamento estratégico

QUESTÕES REFERENTES AO ORÇAMENTO

37. A organização utiliza o orçamento? (caso a resposta seja negativa, estão encerradas as perguntas)

- Sim, para todos os projetos
- Apenas para alguns projetos
- No processo de formulação de estratégias
- Na gestão dos recursos
- Não utiliza

38. Qual a abrangência do orçamento?

- Anual Semestral
- Trimestral Mensal
- Por Etapas do projeto

39. Quais as pessoas envolvidas no processo de aprovação do orçamento?

- Diretor/Presidente

- Diretor/Presidente e os membros do conselho
- Diretor/Presidente, membros do conselho, funcionários e voluntários
- Diretor/Presidente, membros do conselho, funcionários, voluntários e comunidade interessada nos trabalhos da entidade.
- Outros. (Especificar) _____

40. O orçamento é revisado? (caso a resposta seja negativa pular para a questão 44) Sim Não

41. Qual a periodicidade da revisão?

42. Quais as pessoas envolvidas no processo de revisão do orçamento?

- Diretor/Presidente
- Diretor/Presidente e os membros do conselho
- Diretor/Presidente, membros do conselho, funcionários e voluntários
- Diretor/Presidente, membros do conselho, funcionários, voluntários e comunidade interessada nos trabalhos da entidade.
- Outros. (Especificar) _____

43. Quais os tipos de orçamentos que são elaborados pela Organização?

- Orçamento Fluxo de Caixa Balanço Patrimonial Orçado
- Orçamento de Receita Orçamento de Investimento
- Orçamento de Custos Orçamento de Projetos
- Outros. (Especificar) _____

44. As metas estabelecidas pelo orçamento são comparadas, periodicamente, para verificar se estão de acordo com o planejado?

- Sim Não

45. As metas são atingidas?

- Em mais de 50% Em menos de 50%

46. Essas metas estabelecidas no orçamento são divulgadas?

- Somente para os membros do conselho
- Para os membros do conselho, funcionários e voluntários
- Para os membros do conselho, funcionários, voluntários e para os doadores
- Para os membros do conselho, funcionários, voluntários e comunidade interessada nos trabalhos da entidade
- Para os membros do conselho, funcionários, voluntários e comunidade em geral
- Não há divulgação.

47. A utilização de técnicas orçamentárias permitiu alguma melhoria no processo de gestão da organização?

- Sim
- Não
- Não sabe informar

48. Quais benefícios foram alcançados?

- Melhor direcionamento na gestão dos recursos
- Conhecimento dos custos e diminuição de desperdícios
- Poder priorizar recursos para atividades mais urgentes ou mais importantes
- Projetos mais claros, facilitando o processo de captação de recursos
- Auxilia na prestação de contas
- Outros. (Especificar) _____